

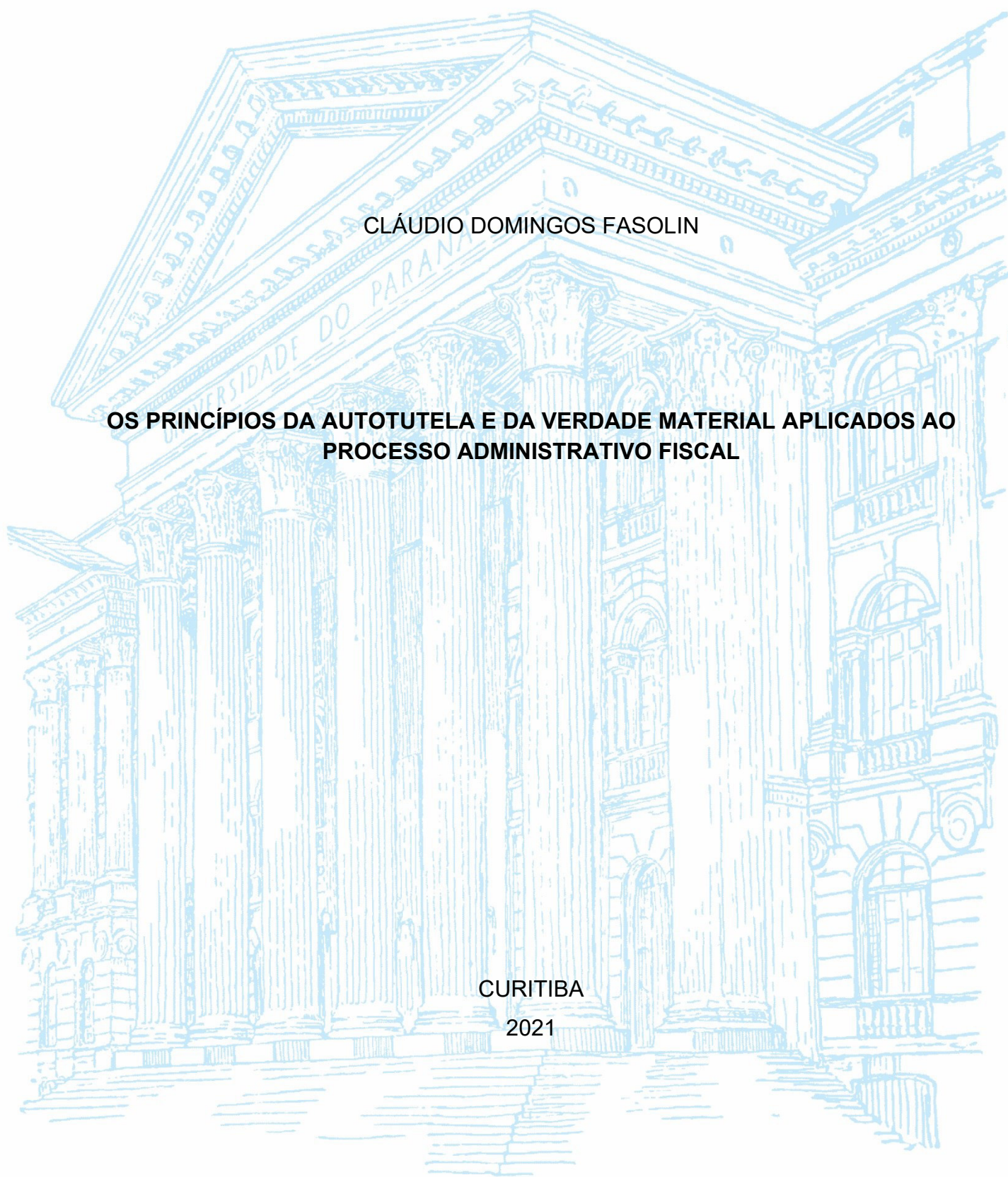
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO

CLÁUDIO DOMINGOS FASOLIN

**OS PRINCÍPIOS DA AUTOTUTELA E DA VERDADE MATERIAL APLICADOS AO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CURITIBA

2021



CLÁUDIO DOMINGOS FASOLIN

**OS PRINCÍPIOS DA AUTOTUTELA E DA VERDADE MATERIAL APLICADOS AO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito – Habilitação em
Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná, como requisito à
obtenção do título de Bacharel em Direito do Estado.

Professora Orientadora Doutora Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

OS PRINCÍPIOS DA AUTOTUTELA E DA VERDADE MATERIAL APLICADOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CLAUDIO DOMINGOS FASOLIN

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Betina Treiger Grupenmacher
Orientador

Coorientador

Anne Caroline Marciquevik Alves

Anne Caroline Marciquevik Alves
1º Membro

Dayana de Carvalho Uhdre

Dayana de Carvalho Uhdre
2º Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, pelo incentivo e apoio que sempre me deram em relação aos estudos, me ensinando a valorizar o conhecimento.

À minha orientadora, a Professora Betina Treiger Grubenmacher, pelo auxílio e orientação.

Aos amigos e colegas de graduação, que de alguma forma me ajudaram ao longo do curso.

Agradeço também a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste estudo.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo verificar como os princípios da verdade material e da autotutela podem ser utilizados para embasar a revisão do lançamento de crédito tributário, seja de ofício ou a pedido do interessado. Esta análise tem como principal finalidade verificar a hipótese aqui proposta de que a utilização destes princípios para revisar lançamentos tributários que contenham vícios formais e materiais leva a redução da necessidade de ajuizamento de ações de execução fiscal. Para se chegar a este objetivo, primeiramente será feita uma breve descrição histórica sobre a evolução da força normativa dos princípios no Direito. Em seguida, será verificado como a doutrina e os principais tribunais judiciais e administrativos, têm definido e interpretado os princípios da verdade material e da autotutela no âmbito do processo administrativo. Posteriormente, será realizado um estudo sobre o que é e como funciona o Processo Administrativo Fiscal (PAF), dirigindo o estudo para a esfera Federal. Por fim, será realizado um estudo de casos a partir da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) administrada pelo IBAMA com a finalidade de demonstrar detalhes e aspectos práticos da aplicação destes princípios em casos concretos. Após todas essas etapas, será analisado se é possível chegar à conclusão de que a aplicação destes princípios pelas autoridades tributárias dentro do PAF pode efetivamente reduzir o número de sucumbências do Fisco em execuções fiscais, aumentando a eficiência no uso dos recursos pela Administração Pública.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. Princípio da Autotutela. Princípio da Verdade Material. Revisão do Lançamento

ABSTRACT

This work aims to verify how the principles of material truth and self-tutelage can be used to support the review of tax credit entry, either ex-officio or at the request of the interested party. The main purpose of this analysis is to verify the hypothesis proposed here that the use of these principles to review tax entries that contain formal and material defects leads to a reduction in the need to file tax enforcement actions. To reach this goal, first a brief historical description will be made about the evolution of the normative force of the principles in Law. Then, it will be verified how the doctrine and the main judicial and administrative courts have defined and interpreted the principles of material truth and self-tutelage within the scope of the administrative process. Subsequently, a study will be carried out on what the Fiscal Administrative Process (PAF) is and how it works, directing the study to the Federal sphere. Finally, a case study will be carried out based on the Environmental Control and Inspection Fee (TCFA) administered by IBAMA to demonstrate details and practical aspects of the application of these principles in specific cases. After all these steps, it will be analyzed whether it is possible to reach the conclusion that the application of these principles by the tax authorities in the PAF can effectively reduce the number of IBAMA losses in tax foreclosures, increasing the efficiency in the use of resources by the Public Administration.

Keywords: Administrative Tax Process. Principle of Self-Tutelage. Principle of Material Truth. Legal Review

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	1
2.	OS PRINCÍPIOS COMO NORMAS JURÍDICAS.....	1
3.	OS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AUTOTUTELA NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STF, DO STJ E DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS.	6
4.	O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	9
5.	O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO AMBITO DO IBAMA.	19
5.1.	A REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE TCFA	38
5.2.	OS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AUTOTUTELA COMO BASE JURÍDICA PARA ANÁLISE DE IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS E PARA ANÁLISE DE PROVAS APÓS A PRECLUSÃO.	42
6.	CONCLUSÃO.....	44
	REFERÊNCIAS.....	48

1. INTRODUÇÃO

A principal motivação para o presente estudo foi a verificação fática do número expressivo de ações de execução fiscal fracassadas por parte da Fazenda Pública ou com duração excessivamente longa, que acabam gerando grande prejuízo ao Erário. Estes prejuízos podem advir tanto do pagamento de custas judiciais e de honorários de sucumbência como, principalmente, do valor da remuneração dos advogados públicos e dos servidores e membros do Poder Judiciário durante os longos períodos de duração dos processos judiciais. Segundo o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os processos de execução fiscal demoram em média 9 anos e 1 mês para serem baixados no Poder Judiciário¹ e representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%². Assim, o presente estudo busca fornecer subsídios para demonstrar que é possível uma efetiva redução de processos de execução fiscal manifestamente tendentes ao fracasso mediante a resolução destas demandas dentro do âmbito administrativo.

O presente estudo foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica utilizando informações coletadas em livros, em artigos, na legislação tributária e na jurisprudência sobre o PAF. Também foi realizado um estudo de casos a partir de dados concretos coletados em documentos oficiais, como orientações jurídicas normativas (OJN's) e notas técnicas, presentes nos processos administrativos fiscais do IBAMA.

2. OS PRINCÍPIOS COMO NORMAS JURÍDICAS

A definição de norma jurídica é uma tarefa que tem sido objeto de estudo de juristas dos mais variados ramos da Ciência Jurídica, principalmente, pela Teoria do Direito e pela Filosofia Jurídica. Em sua obra mais famosa, Teoria Pura do Direito, publicada em 1934, Hans Kelsen buscou desenvolver uma teoria do direito que fosse centrada unicamente no seu objeto principal, a norma jurídica. Assim, o Direito como Ciência Jurídica não deveria ser confundido com outras Ciências como a Psicologia, a Sociologia, a Ética e a Teoria Política³. Deveria ser excluído qualquer conteúdo

¹ Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2019. Brasília: CNJ, 2019.p. 35

² Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2019. Brasília: CNJ, 2019. p.131

³ KENSEN, **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998. P.1

moral ou valorativo na aplicação do Direito, sendo necessária apenas a verificação da validade formal da norma em relação a norma fundamental. A justiça e a retidão moral eram pressupostos para criação da norma, tendo sido aferidas pelo legislador na elaboração da lei, por isso não deveriam ser avaliadas posteriormente⁴. Essa escola de pensamento ficou conhecida como Positivismo Jurídico por considerar o direito positivo, em contraste ao direito natural, como a principal e única fonte do Direito.

A norma jurídica para Kelsen seria composta de prescrições de condutas humanas no plano do “dever ser” (*deontológico*), o qual deveria ser separado do plano do “ser” (*ontológico*) e principalmente do plano *axiológico*, onde estava localizada a moral⁵. Em oposição à atual classificação das normas jurídicas, que as divide em duas espécies, as regras e os princípios, para os positivistas apenas as regras seriam normas jurídicas, sendo os princípios apenas comandos morais dirigidos ao legislador de natureza supletiva ou interpretativa⁶. Quando o intérprete aplica uma regra, e verifica se o fato se ajusta a norma abstrata, ocorre o silogismo ou a *subsunção*⁷. Para Kelsen, as normas jurídicas seriam *axiomas gerais (dogmas)* que funcionariam como premissa maior (A) e os casos concretos funcionariam como a premissa menor (B). Com a aplicação do silogismo lógico, ocorrendo o fato B que se subsumisse a previsão normativa A, deveria ser aplicada a consequência jurídica C.

Outro grande jurista, o italiano Norberto Bobbio, segundo Paulo Nader, desenvolveu um positivismo moderado⁸ em obras clássicas como “Teoria da Norma Jurídica”, “Teoria do Ordenamento Jurídico” e “O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito”. Bobbio também desenvolveu a ideia de ordenamento jurídico utilizada até hoje, baseada nos pilares da unidade, coerência e completude.⁹

Essa forma de entender e aplicar o Direito predominou durante grande parte do século XX, mas começou a ser alterada após as graves violações de direitos fundamentais decorrentes do *fascismo* e do *nazismo* durante a Segunda Guerra

⁴ FERNANDES, Ricardo V. de Carvalho; BICALHO, Guilherme P. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico: O Atual Paradigma Jusfilosófico Constitucional**. Brasília a. 48 n. 189 jan./mar. 2011 p.108

⁵ KELSEN, **Teoria Pura do Direito**. p.1

⁶ FERNANDES; BICALHO. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico**. p.110

⁷ GUADALINI, Walter Jr. **Da Subsunção À Argumentação: Perspectivas Do Raciocínio Jurídico Moderno**. 2011. p.155

⁸ NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 24ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.p.223

⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª ed. - Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

Mundial¹⁰. Conforme GUADALINI, essa mudança de paradigma, iniciada por autores como Theodor Viehweg¹¹, Chaïm Perelman¹² e Stephen Toulmin, inaugurou um movimento do pensamento jurídico que buscou se afastar da aplicação lógico-dedutiva e retomar a retórica e a argumentação na aplicação do Direito, forma que era predominante durante a antiguidade e a idade média¹³. Alguns juristas, como o inglês Herbert Hart, buscaram manter a base do Positivismo com pequenas flexibilizações. Essa escola do pensamento jurídico ficou conhecida como Positivismo Inclusivo¹⁴. O movimento de oposição ao Positivismo Jurídico com o reconhecimento da existência de valores morais anteriores e exteriores à norma jurídica se arraigou para os mais diversos campos do Direito. Até mesmo no campo do Direito Penal, foi desenvolvida na Alemanha uma corrente denominada de “Neokantismo”, cujo maior expoente foi Gustav Radbruch. De acordo com Paulo César Busato¹⁵.

Para o neokantismo, o direito positivo não possui um valor intrínseco, objetivo, que pode ser identificado e descrito, mas as normas jurídicas aparecem determinadas por valores que lhes são prévios e que contaminam não apenas sua edição, mas os próprios autores de sua elaboração, pelo que a pretensa verdade jurídica vem influenciada pela cultura.

Segundo BICALHO e FERNANDES¹⁶, o estadunidense Ronald Dworkin foi o primeiro autor a apresentar um estudo sobre os princípios jurídicos de forma diversa do Positivismo, na obra “*The model of rules*”, publicada em 1967. Em seguida, em 1979, o alemão Robert Alexy apresentou a sua visão sobre os princípios dentro de sua “Teoria Sobre os Direitos Fundamentais”. Posteriormente, em 1992 foi vez de o italiano Gustavo Zagrebelsky adotar postura semelhante com a obra “*Il diritto mite. Legge, diritti, giustizia*.” Essa corrente jusfilosófica, que tinha como principal objetivo a combinação dos valores morais jusnaturalistas com o procedimentalíssimo juspositivista, ficou conhecida posteriormente como Pós-Positivismo.

¹⁰ GUADALINI, Walter Jr. **Da Subsunção À Argumentação**. p.155

¹¹ O autor desenvolveu uma teoria que partia do problema concreto para a construção da solução, utilizando os *topoís*, comuns na Antiguidade e na Idade Média, que ficou conhecido como raciocínio Tópico-Problemático.

¹² O autor desenvolveu uma teoria da argumentação baseada no convencimento do “auditório” a partir de uma racionalidade discursiva. Foi um dos primeiros autores a entender a Constituição como um sistema aberto de regras e princípios.

¹³ GUADALINI, Walter Jr. **Da Subsunção À Argumentação**. p.155

¹⁴ FERNANDES; BICALHO. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico**. p 110

¹⁵ BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: Parte Geral**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.p.223

¹⁶ FERNANDES; BICALHO. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico**.p.113

Antes de entrarmos nas principais características do Pós-Positivismo, é preciso diferenciá-lo do Neoconstitucionalismo. De acordo com BARROSO¹⁷, o Neoconstitucionalismo é um termo que denomina o movimento constitucional democrático do pós-guerra, o qual possui múltiplas vertentes, mas tem como uma de suas características a utilização da cultura filosófica pós-positivista. Portanto, um é uma corrente jusfilosófica que busca a aproximação da moral com o Direito, enquanto o outro é um movimento constitucional que utiliza o pensamento filosófico pós-positivista como um de seus pressupostos. Assim, quando as constituições passaram a incorporar valores morais pré-existentes na forma de normas com alto grau de abertura interpretativa (princípios), com o intuito de reaproximar a Ética com o Direito, inicia-se o movimento Neoconstitucional.

O Ministro Barroso pontua três marcos do Neoconstitucionalismo: o marco histórico, o marco filosófico e o marco teórico. O primeiro é caracterizado pelo período do pós-guerra. O segundo é o movimento jusfilosófico do Pós-Positivismo e o terceiro é definido por três características: a força normativa da Constituição; a expansão da jurisdição constitucional e a nova hermenêutica jurídica¹⁸. Logo, a partir desse novo marco teórico, os princípios passaram a servir de guia não apenas para os juízes na interpretação sistemática do Direito nos casos concretos e para os legisladores infraconstitucionais na elaboração das leis, mas também passaram a ter poder de inovar no ordenamento jurídico para criar direitos subjetivos e obrigações.

Assim, teve início uma inversão de papéis, os princípios, que antes não eram considerados normas jurídicas, passaram a ter força normativa e a ocupar uma importância cada vez maior nos ordenamentos jurídicos. Em suma, um ordenamento jurídico composto majoritariamente de regras privilegia a segurança jurídica, enquanto um ordenamento rico em princípios, como é caso do atual ordenamento jurídico brasileiro, traz a justiça social como fundamento principal na aplicação do Direito¹⁹.

Portanto, com a ascensão da corrente pós-positivista, as regras, que carregam intrinsecamente o valor segurança jurídica cedem espaço para os princípios, que se relacionam precipuamente ao valor a justiça. Para o pensamento pós-positivista, os

¹⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Direito Constitucional*. 4 ed. 2012. p.152

¹⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização Do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. 2017. Disponível em <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf> Acesso em: 20 dez. 2020.

¹⁹ BARROSO, Luis Roberto. *Direito Constitucional*. p.121

princípios jurídicos são valores que são incorporados ao ordenamento jurídico, principalmente por meio da técnica legislativa das cláusulas gerais e dos conceitos jurídicos indeterminados, e que permitem ao intérprete atribuir sentido ao texto da lei caso a caso, construindo a norma a partir da interpretação no caso concreto²⁰. De acordo com BICALHO e FERNANDES²¹, o Pós-Positivismo pode ser dividido em forte (exclusivo) ou fraco (inclusivo). A versão forte, defendida por Alexy e Dworkin, enxerga uma vinculação necessária entre o Direito e a moral, entendendo que cabe uma maior participação do julgador na aplicação do Direito no caso concreto. Já a versão fraca, entende que essa relação não é necessária²².

Como foi verificado que o Neoconstitucionalismo incorpora a ideia de reaproximação da moral com o Direito, principalmente, por meio dos princípios constitucionais, serão analisadas as características deste movimento. Com relação a teoria da norma, houve uma alteração paradigmática. Os autores neoconstitucionalistas passaram a diferenciar o texto normativo da norma em si. A norma “propriamente dita” só passa a existir após a interpretação do texto normativo no caso concreto²³. Também há uma alteração das bases da teoria da decisão judicial, que passa a entender que não existe mais apenas uma única decisão correta. Existem diversas decisões razoáveis possíveis e cabe ao magistrado escolher uma destas possíveis decisões e fundamentá-la a partir das provas no caso concreto.

Logo, este novo modelo hermenêutico trouxe ao Poder Judiciário um maior protagonismo na concretização do Direito, principalmente, por meio de aberturas normativas propositalmente deixadas pelo legislador para à interpretação no caso concreto. Essas aberturas normativas podem ocorrer de duas formas: pela técnica legislativa das cláusulas gerais e por meio dos conceitos jurídicos indeterminados.²⁴

As primeiras são textos normativos nos quais tanto a hipótese de incidência quanto a consequência jurídica são indeterminadas. Já os conceitos jurídicos indeterminados são textos normativos que tem sua consequência jurídica determinada, mas a hipótese de incidência é indeterminada. Assim, cabe ao juiz no

²⁰ TORQUATO, Ricardo K. **Neoconstitucionalismo e pós-positivismo: conceito, estrutura e contribuição para o aprimoramento do pensamento jurídico contemporâneo**. Conteúdo Jurídico, 2018. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/>> Acessado em: 12 dez. 2020.

²¹ FERNANDES; BICALHO. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico**. p.111

²² FERNANDES; BICALHO. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico**. p 111

²³ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. p. 41

²⁴ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. p.42

caso concreto, por meio de técnicas hermenêuticas, preencher o significado destes termos indeterminados.

Este preenchimento do significado dos termos indeterminados, também chamado de concretização da norma, pode ocorrer de diversas maneiras. Com o desenvolvimento do Neoconstitucionalismo, houve uma expansão dos métodos hermenêuticos para além dos quatro métodos clássicos aperfeiçoados por Savigny²⁵. São exemplos os métodos tópico-problemático, desenvolvido por Viehweg, e a “metódica estruturante”, desenvolvida por Friedrich Müller.²⁶ Essa maior participação do Poder Judiciário na aplicação do Direito pelos magistrados é, inclusive, uma das maiores críticas ao modelo Neoconstitucionalista.

3. OS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AUTOTUTELA NA DOUTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STF, DO STJ e DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS.

Após mostrar como os princípios evoluíram de simples diretriz interpretativas no modelo positivista para normas jurídicas de elevada força normativa no atual modelo pós-positivista, serão apresentados a seguir os dois princípios que embasam a revisão do lançamento tributário.

O princípio da verdade material tem origem doutrinária e não está explicitamente positivado na Constituição Federal ou na legislação. Pode ser entendido como um valor a ser seguido na condução do processo pelo julgador. Há na doutrina processual brasileira ainda um grande debate sobre qual deve ser o papel do juiz da condução do processo judicial, criando a dicotomia entre os conceitos de verdade processual (formal) e de verdade real (material). E essa distinção se torna mais importante a depender da esfera em que se encontra o julgamento, se penal, civil ou administrativa. Conforme Demetrius Macei²⁷, o princípio da verdade formal está ligado ao princípio dispositivo²⁸, que dispõe que o juiz deve agir por provocação das partes, se limitando a acolher as provas que estas trazem ao processo. Já o princípio da verdade real (material) está relacionado ao princípio inquisitivo²⁹, segundo

²⁵ Friedrich Carl von Savigny, um dos maiores juristas do século XIX, propunha a utilização dos métodos gramatical, lógico, histórico e sistemático, nesta ordem, para a interpretação do Direito.

²⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional**. p. 161

²⁷ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. p. 126

²⁸ Lei 13.105/2015, art. 2º “O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial, salvo as exceções previstas em lei.”

²⁹ Lei 13.105/2015, art. 370. “Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito.”

o qual o juiz possui papel ativo na busca pelas provas, podendo inclusive solicitá-las de ofício. Para Demetrius Macei, o que vai definir se deve prevalecer a verdade formal ou a material é o tipo de interesse envolvido, se disponível ou indisponível. Quando se tratar de interesse público, como ocorre no caso do processo penal e tributário, por se tratar de direito indisponível em quase a totalidade dos casos, deve prevalecer a verdade material. Já no caso do processo civil, se não houver direito indisponível, a busca pela verdade formal será o suficiente.³⁰

Quando tratamos de processo administrativo, há a grande diferença em relação ao processo judicial já que o julgador faz parte da própria Administração Pública, não sendo um agente do Poder Judiciário investido de jurisdição. Assim, quando se tratar de processo administrativo, o princípio da verdade material guarda estreita relação com o denominado princípio da oficialidade pertencente ao Direito Administrativo, o qual, segundo Thiago Marrara³¹, pode ser definido como:

Trata-se de poder-dever de órgãos administrativos para agir, dentro dos limites de suas competências explícitas e implícitas, a despeito de qualquer solicitação externa, com o escopo de evitar a lesão ou a ameaça aos interesses primários que a Constituição colocou sob sua tutela. A oficialidade autoriza, em síntese, ação de ofício, por iniciativa própria, independente da vontade e de pedido dos interessados ou de terceiros no processo administrativo.

Abel Henrique Ferreira, na obra denominada de “Princípio da Verdade Material Frente ao Princípio da Formalidade Moderada” chega à seguinte conclusão sobre a verdade material no processo tributário³²:

Logo, dentro das condições do nosso atual processo administrativo tributário, de nada adianta nos excedermos nos formalismos processuais em prejuízo da verdade material, pois o Estado só terá maiores custos ao entrar com execuções fiscais desnecessárias e sem fundamento, uma vez que, através de ação anulatória de crédito ou de embargos do devedor o executado/contribuinte poderá provar a inexistência do crédito tributário constante na certidão da dívida ativa.

Demetrius Macei realizou estudo aprofundando sobre o entendimento do Poder Judiciário em relação ao princípio da verdade material, mais especificamente

³⁰ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. p.127

³¹ MARRARA, Thiago. **Princípios do Processo Administrativo**. Revista Digital de Direito Administrativo, vol. 7, n. 1, p. 85-116, 2020

³² FERREIRA, Abel Henrique. **Princípio da Verdade Material Frente ao Princípio da Formalidade Moderada**. Revista da FESDT, Porto Alegre, nº 7, p. 9-5. jan./jun. 2011.

no que concerne aos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). Ele verificou que em julgados analisados pelo STF entre 1953 e 2012, o princípio apareceu de 3 maneiras distintas, com os verbetes “verdade real”, “verdade substancial” e “verdade material”. A maioria dos julgados se tratava de matéria processual penal, mas ele selecionou para análise 3 (três) decisões, 1(uma) da Primeira Turma, 1(uma) da Segunda Turma e 1(uma) do Tribunal Pleno. Demetrius Macei então verificou que para o STF, a busca pela verdade dos fatos pelo juiz não prejudica sua imparcialidade. Ele apresenta o trecho da ementa da ADI 1517 MC, julgada em 30/04/1997, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa que enuncia que “a coleta de provas não implica valorá-las e não antecipa a formação de juízo condenatório”.³³

Quanto ao STJ, o tema foi abordado em julgados de matéria civil, penal, administrativa e tributária, então Demetrius selecionou os 11 (onze) acórdãos que o princípio da verdade material apareceu em matéria tributária, todos julgados pelas 1ª e 2ª Turma do STJ, que trata de Direito Público. Em tal pesquisa verificou que vários julgados tratavam de lançamento por arbitramento, sendo que para o Ministro Mauro Campbell, caso o Fisco encontre posteriormente elementos que permitam a correção do lançamento, este deve ser refeito.³⁴ Macei ainda cita o paradigmático RE 46.467/MG, julgado pela Quarta Turma em 12/12/1995, de relatoria do Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, que tratou de direito de família. Por meio dele o STJ entendeu que as ações que envolvem direitos indisponíveis devem ser regidas pelo princípio da verdade material. Por fim, o autor chega à conclusão de que nenhum dos julgados em matéria tributária se pode concluir pela obrigatoriedade na busca pela verdade material.³⁵

Por último e o mais importante, Demetrius Macei analisou diversos julgados de tribunais administrativos de todo o Brasil e verificou que, diferentemente do que ocorre na esfera judicial, o princípio da verdade material é amplamente utilizado no PAF de todas as esferas de governo. Além disso, o princípio é usado para embasar a produção de provas não apenas em primeira instância como também na fase recursal, em segunda instância. Foram verificadas vinculações da verdade material com o

³³ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. p.138

³⁴ MACEI, p. 147

³⁵ MACEI, p.148-149

princípio do informalismo e com a possibilidade de relativização dos prazos preclusivos.³⁶

Diferentemente da verdade material, que é um princípio que pode ser encontrado em qualquer espécie de processo, a autotutela é um instituto tipicamente pertencente ao Direito Administrativo. Conforme Maria Sylvia Di Pietro, o poder-dever da autotutela é “uma decorrência do princípio da legalidade; se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe, evidentemente, o controle da legalidade”³⁷. A origem deste princípio é jurisprudencial, que foi formalizado por meio das súmulas 346³⁸ e 473³⁹ do STF. Segundo Irene Nohara, a autotutela consiste na “possibilidade de a Administração reapreciar os próprios atos, anulando os ilegais e revogando os inconvenientes ou inoportunos, por iniciativa própria (ex officio) ou mediante provocação proveniente de recurso dos interessados.”⁴⁰ Este princípio está relacionado com o atributo da autoexecutoriedade dos atos administrativos. Atualmente este princípio/regra se encontra positivado no ordenamento jurídico brasileiro no art. 53 da Lei 9.784/99, o qual enuncia que “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade”. Como já exposto, o instituto da revisão de ofício do lançamento tributário, previsto no art. 149, inciso II do CTN é uma decorrência do poder-dever da autotutela aplicado ao PAF. Dois exemplos de aplicação deste princípio ao PAF serão demonstrados no capítulo 5 deste trabalho.

4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O termo Processo Administrativo Fiscal (PAF) já se encontra consagrado no Direito brasileiro. Contudo, alguns doutrinadores defendem que não há, na realidade, um processo, uma vez que não há um terceiro imparcial investido de jurisdição, sendo o Estado, neste caso, ao mesmo tempo parte e juiz. Assim, o que existiria em âmbito administrativo seria apenas um “procedimento”, tendo a Constituição utilizado um

³⁶ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. p. 164

³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 30.ed. Rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p.14

³⁸ SÚMULA 436 STF “a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”

³⁹ SÚMULA 473 STF “a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”

⁴⁰ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 7^a. Ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: Gen Atlas, 2017.p.98

sentido vulgar para a palavra “processo” em seu artigo 5º, inciso LV ⁴¹. Segundo Odete Medauar, a ideia de que só haveria processo no âmbito judicial ainda era predominante até o início do século XX. A mudança de perspectiva, em nível mundial, se iniciou em 1946 com a obra “*Administrative procedure act*”⁴².

No Brasil, conforme destaca o professor Demetrius Macei, hoje está pacificado que existe sim processo na esfera administrativa, principalmente após a inclusão do inciso LXXVIII⁴³ no artigo 5º da Constituição pela Emenda Constitucional 45/2004. Além disso, para Demetrius, a aplicação dos princípios processuais, com as suas devidas adaptações, juntamente com os princípios do Direito Administrativo, é uma consequência lógica da constatação da existência do processo administrativo. Em decorrência disso, o PAF apresenta mais princípios e garantias do que o próprio processo tributário judicial⁴⁴. Assim, antes de entrarmos nos princípios e garantias aplicados ao PAF, se torna importante compreender o que é e como funciona o lançamento tributário.

Existe uma grande polêmica na doutrina sobre a natureza jurídica do lançamento, que envolve principalmente dois aspectos. O primeiro aspecto diz respeito aos efeitos jurídicos do lançamento, se estes são de natureza constitutiva ou declaratória do crédito tributário. O segundo busca responder se ele é um procedimento ou um ato administrativo.

Tais dúvidas são fruto da redação aparentemente equivocada do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual:

Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir** o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento** administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pela simples leitura deste artigo, chega-se à conclusão de que o lançamento é um procedimento que tem a finalidade de constituir o crédito tributário. Contudo,

⁴¹ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. 188 f. Tese (Doutorado em Direito)- Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p.100

⁴² MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p.20.

⁴³ Constituição, art. 5º, LXXVIII – “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

⁴⁴ MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. p.103

tanto a natureza procedimental, quanto a constitutiva são contestadas por grande parte da doutrina devido às contradições trazidas pelo próprio CTN. Como explica Michele Akel, para autores como José Souto Maior Borges e Alberto Xavier, o intérprete não deve se apegar unicamente às definições legais, uma vez que estas são fruto da atividade do legislador, o qual, na maioria das vezes, não é necessariamente jurista⁴⁵.

A primeira questão a ser analisada diz respeito aos efeitos jurídicos do lançamento. O art. 113 do CTN preceitua que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato jurídico tributário. A partir da leitura conjunta dos artigos 113 e 142 do CTN, se conclui que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (fato jurídico tributário), porém, o crédito tributário apenas será constituído quando for realizado o procedimento de lançamento. Assim, existiria inicialmente uma obrigação sem o respectivo crédito. Paulo de Barros Carvalho deixa explícita sua inquietação com a ausência de técnica do legislador:

Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica⁴⁶

Desta forma, com base na existência dessas contradições presentes no ordenamento jurídico brasileiro, se formaram duas correntes doutrinárias para a natureza do lançamento. Existem os autores que, baseados no art. 142 do CTN, entendem que o lançamento tem natureza constitutiva do crédito tributário. Contudo há autores que defendem que esta natureza do lançamento é declaratória.

Como uma forma de harmonizar esse debate, Hugo de Brito Machado entende que a obrigação nasce de maneira incompleta com a ocorrência do fato jurídico tributário, de forma ilíquida. O lançamento é então o ato (ou procedimento) necessário para tornar a obrigação líquida e exigível.⁴⁷

No que diz respeito a segunda questão, afinal, o lançamento seria um “procedimento” ou um “ato administrativo”? Para Paulo de Barros Carvalho o lançamento:

⁴⁵ AKEL, Michelle H. **Lançamento Tributário e Processo Administrativo Fiscal**. p.65

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p 398.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 42.

(...) é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido⁴⁸.

O autor entende que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma mesma realidade. Ato é sempre o resultado de um procedimento. Partindo dessas premissas, o lançamento pode ser compreendido como norma, procedimento e ato. Pode ser entendido como a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária (1); como procedimento, que é a sucessão de atos praticado pela autoridade competente, na forma da lei (2); e como ato, que é o resultado da atividade desenvolvida durante o procedimento (3)⁴⁹.

Uma vez definido o que é o lançamento, é importante entender qual o procedimento para sua realização, que pode ocorrer de três maneiras distintas denominadas modalidades. A doutrina costuma apresentar e classificar as modalidades de acordo com o grau de participação do sujeito passivo no lançamento. As modalidades de lançamento tributário estão previstas entre os artigos 147 e 150 do CTN. O código apresenta primeiramente o lançamento por declaração (art. 147), seguido pelos lançamentos por arbitramento (art. 148), de ofício (art. 149) e por homologação (art. 150).

O lançamento de ofício acontece por iniciativa do Fisco, sem nenhuma participação do sujeito passivo, quando ocorre alguma das situações previstas no art. 149 do CTN.⁵⁰ A primeira hipótese é utilizada quando a lei determina que o lançamento

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p 412.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p 408.

⁵⁰ CTN, art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude

seja realizado de ofício em sua origem, pela própria natureza jurídica do tributo, geralmente atrelada à propriedade de imóveis (IPTU) ou de veículos automotores (IPVA)⁵¹. Esta é a única hipótese que não pressupõe alguma falta do sujeito passivo. As demais hipóteses tratam de situações nas quais o sujeito passivo cometeu alguma falha no lançamento por declaração ou homologação; ou quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Nestes casos, o Fisco poderá revisar o lançamento, o que poderá resultar em um novo lançamento substitutivo ao anterior, sem qualquer participação do sujeito passivo, portanto, de ofício.

A modalidade de lançamento por declaração, também denominada de lançamento misto, ocorre com participação tanto do sujeito passivo, que presta informações sobre matéria de fato, quanto da autoridade administrativa, que utiliza estas informações para realizar o ato de lançamento.

Em seguida vem a modalidade de lançamento mais utilizada atualmente, mas ao mesmo a mais controversa na doutrina, o lançamento por homologação. Ela está prevista no art. 150 do CTN, que prevê que cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual somente irá homologar ou não ato realizado pelo sujeito passivo. Como se pode perceber, essa definição entra em conflito com a definição de lançamento prevista no art. 142 do CTN, que estabelece o lançamento como ato privativo da autoridade administrativa. O tributo analisado nesse trabalho, a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental (TCFA) é um tributo cujo lançamento se dá homologação, como se verá mais adiante.

Uma vez realizado o lançamento de maneira regular, somente em situações específicas será possível alterá-lo. O art. 145 do CTN traz as três hipóteses nas quais o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado: em caso de impugnação ao lançamento realizada pelo sujeito passivo; quando houver recurso de ofício e a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, o que denominamos aqui de revisão de ofício. Serão explicadas cada uma delas a seguir.

ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁵¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário** p.179

Após realizado o lançamento, o sujeito passivo pode discordar de algum dos elementos previstos no art. 142 do CTN que interfiram na existência, na validade, ou na eficácia do lançamento. O sujeito passivo pode, por exemplo, contestar à existência do fato jurídico tributário verificado pela autoridade administrativa ou alegar que a determinação da matéria tributável foi equivocada. Também pode argumentar a existência de erro na identificação do sujeito passivo ou no cálculo do montante do tributo devido.

A impugnação ou reclamação é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, inciso III do CTN. A previsão do direito à impugnação é mais comum na modalidade de lançamento de ofício, já que na modalidade de lançamento por declaração, as informações sobre a matéria de fato são fornecidas pelo próprio sujeito passivo e no lançamento por homologação são totalmente fornecidas por este. Além disso, como decorrência do modelo federativo brasileiro que prevê a autonomia administrativa dos entes federativos, cada um dos entes irá prever em leis próprias os detalhes procedimentais que a impugnação deve seguir, como prazo para apresentação e demais formalidades necessárias para que a petição inicial de impugnação seja válida.

A segunda forma de alteração do lançamento é a remessa necessária, que consiste na obrigação legal da Administração Pública de recorrer em situações em que a decisão de 1ª instância no PAF é contrária a Fazenda Pública. Conforme o art. 34 do Decreto 70.235/1972, são duas as hipóteses de recurso de ofício:

- a) Contra a decisão que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda (atualmente este valor é de R\$ 2.500.000,00, conforme a Portaria MF 63/2017).
- b) Contra a decisão que deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Por fim, a hipótese prevista no inciso III do art. 145 do CTN, denominada de revisão de ofício. Como se buscará demonstrar nesse trabalho, esta hipótese é, na realidade, a aplicação do princípio da autotutela ao lançamento tributário, pois a Administração Tributária irá rever de ofício o lançamento anterior, que contenha indícios de nulidade. O CTN previu algumas hipóteses específicas nas quais o lançamento será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa no art.

149. Como será abordado no tópico seguinte, entende-se que estas previsões legais são a aplicação do princípio da autotutela pelo próprio legislador na forma de regras. Os incisos VIII e IX se reportam à revisão de lançamento anteriormente efetuado, nas hipóteses em que se deva apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior (inciso VIII) e quando se comprove que, no lançamento pretérito, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial (inciso IX).⁵² O parágrafo único do art. 149 ainda traz que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública pela decadência, a qual deve seguir a regra do art. 173 do CTN⁵³ ou do art. 150 no caso de lançamento por homologação⁵⁴.

Como a revisão de ofício resulta de um dever que a Administração Pública tem de anular os próprios atos quando constatada a presença de qualquer vício formal ou material que gere uma nulidade, deduz-se que o rol do art. 149 é apenas exemplificativo (*Numerus apertus*). A revisão de ofício ocorrerá sempre em lançamento de ofício ou por declaração. No caso dos lançamentos por homologação, quando a Autoridade Fazendária constatar a existência de algum erro por parte do contribuinte, dentro do prazo de 5 anos, deverá realizar o lançamento de ofício. Caso contrário, o lançamento estará homologado e não poderá mais ser revisto. Portanto, da revisão de ofício pode resultar a manutenção ou a nulidade do lançamento. Ocorrendo a nulidade, esta poderá ser favorável ao sujeito passivo ou ao fisco.

Sendo favorável ao sujeito passivo, esta poderá resultar na extinção total ou parcial do lançamento, neste caso, deverá se verificar se está previsto o recurso de ofício. Se a nulidade for apenas formal e for realizado um novo lançamento, o sujeito passivo terá direito a uma nova impugnação. Caso a nulidade seja favorável ao Fisco, gerando um novo lançamento que onere ainda mais o contribuinte, este terá direito a uma nova impugnação. Portanto, se a nulidade verificada na revisão, seja ela favorável ao Fisco ou ao sujeito passivo, exigir um novo lançamento de ofício, o sujeito

⁵² AKEL, Michelle H. **Lançamento Tributário e Processo Administrativo Fiscal**. p.117

⁵³ CTN, art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

⁵⁴ CTN, art. 150 § 4º "Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

passivo terá direito a uma nova impugnação, a qual poderá iniciar um novo PAF ou continuar o anterior.

Após conhecer os detalhes sobre o lançamento, para entender com mais precisão e detalhes o que é o PAF é importante distinguir e definir alguns conceitos como “processo” e “procedimento”.

Alguns autores, conforme expõe Michelle Akel, diferenciam processo de procedimento pela existência ou não de conflito de interesses (lide), que existiria apenas no primeiro. O procedimento seria o rito que deve ser seguido, a sequência de passos para se chegar ao determinado fim estabelecido. Outros autores defendem a diferenciação pelo critério teleológico, tendo o processo um fim material, enquanto o procedimento tem apenas cunho formal. Assim, o contraditório existiria apenas no processo.⁵⁵

O estudo do conceito e a natureza jurídica do processo sempre fizeram parte da disciplina do Direito Processual Civil e variaram muito ao longo do tempo, sendo o ponto de partida da chamada Teoria Geral do Processo. De acordo com Fredie Didier, o processo pode ser percebido sob três perspectivas: como método de criação de normas jurídicas, como ato jurídico complexo (procedimento) e como relação jurídica. O processo como método de criação de normas jurídicas faz parte da Teoria da Norma Jurídica e pode acontecer no exercício das três funções estatais, resultando em: processo legislativo, processo jurisdicional e processo administrativo.⁵⁶ Como ato jurídico complexo, o processo faz parte da Teoria do Fato Jurídico, analisando o ato jurídico no plano da existência e pode ser entendido como sinônimo de procedimento. Ou seja, nessa perspectiva o processo (procedimento) é o conjunto de atos jurídicos ordenados no tempo que visam uma determinada finalidade. Esse conjunto de atos é composto por atos condicionantes, que se formam sucessivamente de maneira relacionada entre si, e um ato final, que caracteriza e define a natureza do procedimento. Sob essa ótica, portanto, o italiano Elio Fazzalari definiu processo como “procedimento em contraditório”. Essa visão, segundo Fredie Didier, foi trazida ao Brasil por Aroldo Plínio Gonçalves.⁵⁷ Ainda dentro da teoria do fato jurídico, porém,

⁵⁵ AKEL, Michelle H. **Lançamento Tributário e Processo Administrativo Fiscal: O Instituto e seu Controle no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2007. 251 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba. p. 127

⁵⁶ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. 17. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p.30

⁵⁷ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. p.31

sob a perspectiva do plano da eficácia, visto como efeito do ato jurídico, o processo pode ser entendido como relação jurídica formada entre sujeitos processuais. Essa relação jurídica processual, que não é necessariamente igual a relação jurídica material, é composta por situações jurídicas como direitos, deveres, ônus etc.⁵⁸

Assim, a partir das três perspectivas expostas, pode-se entender que o processo é uma entidade jurídica complexa composta por um elemento externo, o procedimento em contraditório e um elemento interno, a relação jurídica processual formada entre as partes. Essa entidade jurídica complexa pode apresentar-se no processo judicial, objeto do Direito Processual Civil, Penal, do Trabalho etc. ou no processo administrativo, objeto do Direito Administrativo e suas ramificações.

Partindo da definição geral de processo como entidade jurídica complexa, é preciso definir os elementos interno e externo para o âmbito administrativo. Iniciando pelo elemento interno, a relação jurídica processual administrativa difere da jurisdicional, que possui três polos (julgador, autor e réu). No processo administrativo, a Administração sempre irá figurar em um dos polos como julgador e ao mesmo tempo como parte, enquanto no outro polo podem estar os administrados ou os agentes públicos. No primeiro caso são exemplos o Processo Administrativo Sancionatório Ambiental, estabelecido pelo Decreto 6.514/2008, e o PAF Federal, estabelecido pelo Decreto 70.235/1972, recepcionado com status de lei ordinária pela Constituição. Já um exemplo de processo administrativo que envolve os próprios agentes público é o Processo Administrativo Disciplinar Federal, previsto na Lei 8.112/1990. Quando a relação entre o administrado e a Administração Pública tem caráter sancionatório, o Estado estará exercendo o seu poder de polícia. Já quando a relação jurídica entre o Estado e seus agentes têm caráter punitivo, exerce-se o poder disciplinar.

Como decorrência da autonomia política e administrativa dos entes federativos prevista no nos art. 1º e 18 da Constituição da República, cada ente pode legislar sobre matéria referente a Direito Administrativo. Assim, em nível federal, existe uma lei geral que trata sobre processo administrativo, a Lei 9.784/1999, a qual traz um grande leque de princípios, direitos e deveres dos administrados. Em seu art. 69, a lei prevê que os processos administrativos específicos, como é o caso do PAF, continuarão a reger-se por lei própria, sendo aplicada a Lei 9.784/1999 apenas de maneira subsidiária.

⁵⁸ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**.p.32

Tratando-se especificamente da relação jurídica processual tributária, a relação jurídica sempre se formará quando o administrado se opuser a algum ato da Administração Pública realizado dentro de um procedimento tributário, conforme será visto no tópico seguinte. Além disso, a decisão final sempre será da Administração Pública, representada por um de seus agentes, geralmente denominado de autoridade julgadora Tributária. Por fim, é preciso ressaltar que mesmo a decisão final em âmbito administrativo não tem a capacidade de produzir a coisa julgada material, já que o Brasil adota o modelo de jurisdição una, conforme o inciso XXXV do art. 5º da Constituição⁵⁹. Ou seja, todas as decisões proferidas em âmbito administrativo no exercício da função administrativa, quando a favor da Fazenda Pública, estão sujeitas a revisão pelo Poder Judiciário.

Quanto ao elemento externo do processo administrativo, o procedimento em contraditório, como pontua Cleucio Santos Nunes, a afirmação de que apenas existe processo quando há interesses em conflito é uma influência do processo judicial. Pelo seu ponto de vista, sem a existência de um objeto contencioso há apenas procedimento.⁶⁰ Para o autor os procedimentos administrativos podem ter um rito vinculado, iniciando-se de ofício, como é o caso do lançamento, das apreensões de mercadorias e das notificações em geral. Mas também podem se iniciar de maneira voluntária pelo administrado, como ocorre na consulta, no parcelamento e na restituição. Nestes últimos casos, não existe, *a priori*, resistência da parte adversa, mas apenas uma análise, por parte da Administração Pública, do enquadramento do fato ou do pedido do administrado aos requisitos da lei.

Já no PAF, o administrado discorda de uma parte ou de todos os atos de um dos procedimentos, seja ele vinculado ou voluntário, exercendo juridicamente essa contraposição por meio da chamada “impugnação” ou “reclamação”.⁶¹ Assim, todo PAF se inicia com a discordância do administrado a um procedimento vinculado iniciado pelo Fisco ou pelo indeferimento, por parte da Fazenda Pública, de alguma pretensão voluntária do administrado.

⁵⁹“Constituição, art. 5º, “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

⁶⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.78

⁶¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. p.79

5. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO AMBITO DO IBAMA.

Após descrever de maneira geral o que é e como funciona o PAF e os princípios da autotutela e da verdade material, este capítulo abordará a aplicação prática desses conceitos na revisão do lançamento da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA). Para isso primeiramente será preciso descrever como funciona a administração tributária federal. Em seguida será abordado o que é e como funcionam a TCFA e o Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais - CTF/APP. Posteriormente será detalhado como funciona o PAF dentro do IBAMA, explicando a relação entre a TCFA e o CTF/APP no lançamento. Por fim, será exposto como funcionam a revisão de ofício e a revisão a pedido do lançamento da TCFA como forma de busca pela verdade material.

Atualmente a Receita Federal do Brasil (RFB) administra os principais tributos federais, incluídos todos os impostos, a maioria das contribuições especiais e a taxa de utilização do Siscomex, totalizando 14 (quatorze) tributos⁶². Contudo, existem algumas contribuições especiais, como é o caso das contribuições de interesse das categorias profissionais, que são administradas pelas próprias autarquias profissionais. São exemplos dessas autarquias os Conselhos Regionais de Engenharia (CREA's)⁶³ e os Conselhos Regionais de Medicina (CRM's)⁶⁴. Além disso, a maioria das taxas federais são administradas por autarquias federais que prestam determinado serviço público ou exercem o poder de polícia sobre determinada atividade, como são os casos da Taxa de Fiscalização do Mercado de Títulos e Valores Mobiliários, instituída pela Lei 7.940/1989⁶⁵, administrada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei 10.165/2000⁶⁶, administrada pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos.

A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) foi instituída pela Lei 10.165/2000, que adicionou o art. 17-B à Lei 6.938/1981. Traçando-se a regra-matriz

⁶² Receita Federal do Brasil. Acesso em: <<https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos>>

⁶³ Instituídos pela Lei 5.194/1966.

⁶⁴ Instituídos pela Lei 3.268/1957.

⁶⁵ Lei 7.940/1989, art. 2º "Constitui fato gerador da Taxa o exercício do poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários -CVM."

⁶⁶ Lei 6.938/1981, alterada pela Lei 10.165/2000, art. 17-B. "Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais."(NR)

de incidência da TCFA, a partir da metodologia desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros⁶⁷ — sem entrar no mérito da polêmica existente na doutrina sobre a efetividade do exercício do poder de polícia — o critério material da hipótese tributária (hipótese de incidência) da TCFA, que diz respeito a ação material prestada pelo Estado, é exercer regularmente o poder de polícia. O exercício do poder de polícia ocorre por meio do controle e da fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, o qual ocorre, primordialmente de maneira remota, por intermédio dos Relatórios de Atividades Potencialmente Poluidoras (RAPP), entregues anualmente, e do Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras (CTF/APP), ambos são obrigações tributárias acessórias. O critério temporal, que diz respeito ao momento em que surge a obrigação tributária, é o momento em que é exercido o controle e a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras, que segundo a lei ocorre trimestralmente. Já o critério espacial para alguns autores seria o campo de eficácia do tributo, que é todo território nacional. Contudo, como a TCFA é cobrada e fiscalizada pelas Superintendências estaduais do IBAMA do estado-membro na qual está localizado o estabelecimento que realiza a atividade potencialmente poluidora, parece mais correto admitir que o critério espacial seja então o estado da federação no qual está localizado o estabelecimento sujeito ao controle e a fiscalização ambiental.

Já dentro do consequente da norma tributária estão o critério pessoal, que definem os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária e o critério quantitativo, que determina o *quantum* que deve ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, ou seja, o valor do crédito tributário. Quanto ao sujeito ativo, a competência tributária é da União, que criou o tributo com a edição da Lei 6.938/1981, o entanto atribuiu a capacidade tributária ativa ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), conforme o art. 7º do CTN, que é a aptidão para arrecadar e fiscalizar a TCFA⁶⁸. O sujeito passivo está previsto no art. 17-C da Lei 6.938/1981, segundo a qual “é sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça alguma(s) das atividades constantes do Anexo VIII da respectiva lei”.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**.p.271-367.

⁶⁸ Lei. 5.172/1966, art. 7º “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

Por fim, quanto ao critério quantitativo, este é composto pela base de cálculo e pela alíquota. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo tem três funções⁶⁹: I- medir as proporções reais do fato; II- compor a específica determinação da dívida; e III- confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

A TCFA é calculada a partir dos valores fixados na tabela presente no Anexo IX da lei 6.938/1981. Ao examinar tal anexo, se verifica que se trata de valores fixos, que dependem de duas variáveis: o porte econômico do sujeito passivo e o potencial poluidor das atividades desenvolvidas ou o grau de utilização de recursos naturais. Ao todo são cinco níveis de porte econômico previstos nas colunas e três graus de potencial poluidor, previstos nas linhas, totalizando-se 15 (quinze) possíveis valores do crédito tributário. Destas quinze possibilidades, a lei isentou o sujeito passivo do pagamento em cinco delas. São isentas as pessoas físicas, seja qual for o nível do potencial poluidor (pequeno, médio e alto) e microempresas que exercem atividades de pequeno e médio potencial poluidor. Os valores são progressivos tanto em relação ao porte econômico, que é subdividido em: pessoa física, microempresa, médio e grande porte, quanto em relação ao nível de potencial poluidor, que pode ser pequeno, médio e alto. Assim, o maior valor da TCFA é devido às pessoas jurídicas de grande porte e que exercem atividades de grande potencial poluidor. A tabela 1 apresenta os valores da TCFA contidos no Anexo IX da lei 6.938/1981.

Tabela 1 - Valores, em reais, devidos a títulos de TCFA por estabelecimento por trimestre. Vigente até o terceiro trimestre de 2015.

Potencial de Poluição, Grau de utilização de Recursos Naturais	Pessoa Física	Microe mpresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Empresa de Grande Porte
Pequeno	-	-	112,50	225,00	450,00
Médio	-	-	180,00	360,00	900,00
Alto	-	50,00	225,00	450,00	2250,00

Quanto aos valores da TCFA representados na tabela 1, ocorreu, no quarto trimestre do ano de 2015, a correção monetária de 157,63% em relação aos valores originalmente previstos no Anexo IX da lei 6.938/1981. Esta correção, apesar de ter sido realizada pela Portaria MF/MMA 812/2015, teve autorização legal expressa no art. 3º da Medida Provisória nº 687/2015. Segundo a MP, essa correção serviu para

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p.358

recuperar parte da inflação do período de 2000, quando a taxa foi instituída, a 2015. Os valores atualizados são representados na tabela 2.

Tabela 2 - Valores, em reais, devidos a títulos de TCFA por estabelecimento por trimestre. Vigente a partir do quarto trimestre e de 2015.

Potencial de Poluição, Grau de utilização de Recursos Naturais	Pessoa Física	Microe mpresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Empresa de Grande Porte
Pequeno	-	-	289,84	579,67	1159,35
Médio	-	-	463,74	927,48	2318,69
Alto	-	128,80	579,67	1159,35	5796,73

Muitos doutrinadores criticam e contestam a constitucionalidade deste tipo de critério quantitativo, inclusive Paulo de Barros Carvalho, já que não se amolda à regra-matriz de incidência tributária. Apesar disso, quando provocado a analisar a constitucionalidade da lei que instituiu a TCFA, o Supremo Tribunal Federal, a considerou constitucional, no julgamento do RE 416.601 e do AG.REG. no RE 682.168 MG, em 03/09/2013:

TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - CONSTITUCIONALIDADE. O Tribunal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 416.601/DF, da relatoria do Ministro Carlos Velloso, concluiu pela constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. **AGRAVO - CARÁTER INFUNDADO - MULTA.** Surgindo do exame do agravo a convicção sobre o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (STF - RE: 682168 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/09/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2013 PUBLIC 20-09-2013)

Talvez a maior dificuldade da TCFA, tanto para os sujeitos passivos, quanto para os juristas, seja a sua conexão necessária com o Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras (CTF/APP).

O Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais - CTF/APP foi instituído pela Lei nº 7.804, de 1989, que alterou o art. 17, inciso II da Lei 6.938 de 1981, e se destina ao registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e

subprodutos da fauna e flora. Portanto, esse cadastro funciona como um dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente, conforme o inciso VII do art. 9º da Lei 6.938/1981⁷⁰, com a finalidade de identificar os "atores" (pessoas físicas e jurídicas) que exercem atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, sujeitas à fiscalização e ao controle ambiental, assim como a localização destes atores.

A Instrução Normativa IBAMA (IN) 06/2013, alterada pelas IN 11/2018, 12/2018 e 9/2020, é o ato normativo em vigor que regulamenta o funcionamento do CTF/APP. O Anexo I deste ato normativo elenca o rol de atividades que estão sujeitas ao cadastramento, as quais são separadas em 22 categorias, que por sua vez são subdivididas em códigos. Nas categorias 1 (um) a 20 (vinte) estão as atividades previstas no art. 17-C e no Anexo VIII da Lei 6.938/1981, sendo, portanto, as mesmas atividades elencadas como sujeitas ao controle e fiscalização ambiental, que caracterizam a hipótese de incidência da TCFA. Já nas categorias 21 (vinte e um) e 22 (vinte e dois) do Anexo I, estão previstas as atividades sujeitas ao controle e fiscalização ambiental em razão de outros atos normativos federais ou de abrangência nacional. Logo, são atividades que não tem qualquer relação com a TCFA. A tabela 3 representa a tabela do Anexo I da IN 06/2013.

Tabela 3 – Categorias de atividades potencialmente poluidoras presentes no Anexo I da IN 06/2013

⁷⁰ Lei 6.938/1981, art. 9º - "São Instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente: VIII - o Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumento de Defesa Ambiental."

Código	Categoria	Descrição	PP/GU
01	Extração e Tratamento de Minerais	-	Alto
02	Indústria de Produtos Minerais Não Metálicos	-	Médio
03	Indústria Metalúrgica	-	Alto
04	Indústria Mecânica	-	Médio
05	Indústria de material Elétrico, Eletrônico e Comunicações	-	Médio
06	Indústria de Material de Transporte	-	Médio
07	Indústria de Madeira	-	Médio
08	Indústria de Papel e Celulose	-	Alto
09	Indústria de Borracha	-	Pequeno
10	Indústria de Couros e Peles	-	Alto
11	Indústria Têxtil, de Vestuário, Calçados e Artefatos de Tecidos	-	Médio
12	Indústria de Produtos de Matéria Plástica	-	Pequeno
13	Indústria do Fumo	-	Médio
14	Indústrias Diversas	-	Pequeno
15	Indústria Química	-	Alto
16	Indústria de Produtos Alimentares e Bebidas	-	Médio
17	Serviços de Utilidade	-	Médio
18	Transporte, Terminais, Depósitos e Comércio	-	Alto
19	Turismo	-	Pequeno
20	Uso de Recursos Naturais	-	Médio
21	Atividades sujeitas a controle e fiscalização ambiental não relacionadas no Anexo VIII da Lei nº 6.938/1981	-	-
22	Atividades sujeitas a controle e fiscalização ambiental não relacionadas no Anexo VIII da Lei nº 6.938/1981 – Obras civis	-	-

Em vista disso, se verifica que o legislador aproveitou o instrumento do Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais, para identificar os sujeitos passivos da TCFA. Assim, ao realizar o registro no CTF/APP, comunicando ao IBAMA que exerce determinada atividade potencialmente poluidora constante das categorias 1 a 20 do Anexo VIII da Lei 6.938/1981, o declarante está se sujeitando ao controle e fiscalização ambiental por parte do IBAMA, e, conseqüentemente, se declarando sujeito passivo da TCFA.

Portanto, registrar-se no CTF/APP é uma obrigação legal de natureza jurídica ambiental que traz implicações de natureza jurídica tributária. Com base nas tabelas representadas nas figuras 1 a 3 acima, quando, por exemplo, uma pessoa jurídica de pequeno porte declara que exerce a atividade da categoria 18, referente a comércio

de combustíveis, derivados de petróleo e produtos perigosos, está declarando a ocorrência do fato jurídico tributário e automaticamente será gerado pelo sistema de registro do CTF/APP a guia de cobrança trimestral da TCFA, conforme o Anexo IX da Lei 6.938/1981, no valor de R\$ 225,00 (atualmente em R\$ 479,67). Logo, o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme define o art. 150 do CTN para o lançamento por homologação.

Considerando que, para além da finalidade originária de servir como banco de dados de informações ambientais, o CTF/APP é utilizado também como banco de dados de identificação dos sujeitos passivos da TCFA e que o registro é realizado por autodeclaração, é de se imaginar que inúmeros problemas podem acontecer. Os mais comuns são os casos em que o declarante registra diversas atividades constantes no Anexo VIII da Lei 6.938/1981, mesmo que não as desenvolva, caracterizando o denominado “cadastramento indevido”⁷¹, e os casos em que o sujeito passivo declara o início da atividade sujeita ao controle ambiental, mas esquece de declarar o encerramento desta atividade, ocasionando a continuidade da cobrança da TCFA trimestral no sistema do IBAMA. Em ambos os casos, para efeitos formais, os declarantes são considerados como sujeitos passivos da TCFA que declararam a obrigação tributária e não realizaram o pagamento crédito, se tornando inadimplentes.

A norma que regulamenta o processo administrativo de apuração, determinação e constituição de crédito tributário decorrente da TCFA no âmbito do IBAMA é a Instrução Normativa IBAMA 17/2011⁷², alterada pela IN 10/2020. Essa instrução normativa também trata de procedimentos que não são contenciosos em sua origem, como a compensação e o parcelamento tributário, além do auto de infração pelo descumprimento das obrigações acessórias do sujeito passivo. A maior parte dos dispositivos que tratam do procedimento para a realização do lançamento de ofício estão na Lei 6.938/1981 e no Decreto 70.235/1972, os quais são condensados e especificados na IN 17/2011. Esta norma tem caráter infralegal e, portanto, deve estar de acordo com o Decreto 70.235/1972, que regulamenta o PAF Federal e foi recepcionado pela Constituição com status de lei ordinária.

⁷¹ IN IBAMA 06/2013, art. 29. “A inscrição no CTF/APP enquadra-se na situação cadastral de Cadastramento Indevido quando a pessoa declara atividade potencialmente poluidora ou utilizadora de recursos ambientais, apesar de nunca ter realizado tal atividade.”

⁷² Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=240527>>

Subsidiariamente, devem ser utilizados os preceitos da Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo de forma ampla no âmbito da Administração Pública Federal. Além disso, devido ao grande número de dúvidas e erros cometidos no lançamento da TCFA, principalmente por desconhecimento, não apenas por parte dos sujeitos passivos, mas também por parte dos próprios servidores, foi editada pela Procuradoria Federal Especializada do IBAMA a Orientação Jurídica Normativa nº 02/2009/PFE/IBAMA⁷³.

No que diz respeito ao lançamento, o art. 22 da IN 17/2011 ressalta que a TCFA é sujeita à modalidade de lançamento por homologação, devendo o sujeito passivo promover os atos necessários ao pagamento do tributo sem a necessidade de atuação prévia por parte da administração. Aqui está o ponto que mais gera confusão, pois de acordo com a IN IBAMA 17/2011, a inscrição no CTF/APP seria um ato necessário ao pagamento do tributo já que é uma obrigação acessória. Como decorrência disso, diferentemente do Decreto 70.235/1972, a IN 17/2011 diferencia o procedimento de lançamento de ofício para as situações em que o sujeito passivo realizou ou não a inscrição no CTF/APP, de acordo com os artigos 29 e 23:

art. 29 O procedimento fiscal substitutivo do lançamento por homologação relativo à TCFA não paga ou paga parcialmente, bem como o lançamento de ofício decorrente da ausência de lançamento por homologação nos casos em que é devida a TCFA tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor do Setor de Arrecadação, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto para pagamento do tributo apurado, ainda que de valor remanescente, quando o caso, e facultando a apresentação de defesa, com prazo de 30 (trinta) dias corridos, a contar da ciência da notificação, devidamente comprovada por Aviso de Recebimento ou outro meio que demonstre inequívoco conhecimento do fato pelo sujeito passivo;

II - verificado descumprimento de obrigação de inscrição no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais, o Setor de Arrecadação providenciará: (Incluído pela Instrução Normativa nº 10, de 2020)

a) o **lançamento de ofício** na forma do inciso I do caput;
b) comunicação ao Núcleo de Qualidade Ambiental, para fins de **inscrição de ofício** no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais; e

⁷³ Disponível em: <https://antigo.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/96663>. Acesso em 17/07/2021.

c) comunicação à fiscalização do Ibama para **lavratura do auto de infração**, nos termos do art. 24. **(Destacamos)**

*art. 23. Verificando-se que o lançamento sujeito a homologação não se deu, ou que apesar de implementado não foi pago ou o foi em valor inferior ao devido, deverá ser promovido o lançamento de ofício no primeiro caso e **lançamento de ofício substitutivo ou complementar** nas demais hipóteses, notificando-se o sujeito passivo conforme Anexo III desta Instrução Normativa. **(Destacamos)***

A partir da leitura dos dispositivos acima, primeiramente verifica-se que o servidor que realiza o lançamento deve pertencer ao setor de Arrecadação do IBAMA. De acordo com a atual estrutura regimental do IBAMA⁷⁴, cada estado da federação contém um estrutura administrativa denominada de Superintendência, e esta é subdividida em Divisão Técnico-Ambiental (DITEC), que cuida dos temas relacionadas à área finalista (temas ambientais) e Divisão Administrativa (DIAFI), que cuida dos temas relacionados a área meio. Dentro da DIAFI, presente em cada uma das unidades da federação, existe um setor chamado de Núcleo de Arrecadação, o qual é o responsável por realizar a denominada Notificação de Lançamento de Crédito Tributário – NLCT. Já dentro do dentro da DITEC se encontram o Núcleo de Qualidade Ambiental (NQA), setor responsável pela gestão do CTF/APP no respectivo estado-membro e o Núcleo de Fiscalização Ambiental (NUFIS), responsável pelas fiscalizações ambientais *in loco*.

Com relação a diferenciação prevista na IN 17/2011 entre o procedimento de lançamento de ofício para o sujeito passivo inscrito no CTF e o não inscrito, ela, provavelmente, não está presente no Decreto 70.235/1972 porque não faz sentido e não é necessária para a maioria dos tributos, uma vez que a realização do pagamento destes tributos não exige a inscrição em um cadastro. O procedimento do lançamento de ofício para a maioria dos tributos federais é disciplinado no art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/1972. Segundo o Decreto 70.235/1972 são 3 (três) as possibilidades para o início do procedimento fiscal:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

⁷⁴ Decreto 8.973/2017, art. 19. “Às Superintendências compete a coordenação, o planejamento, a operacionalização e a execução das ações do IBAMA e a supervisão técnica e administrativa das Gerências Executivas e das Unidades Técnicas localizadas nas áreas de sua jurisdição, sendo subordinadas ao Presidente do IBAMA.”

- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Verifica-se que o inciso I é a regra geral, enquanto os incisos II e III são específicos para tributos que envolvam mercadorias, documentos ou livros, como é o caso do IPI ou que envolvam despacho aduaneiro, como são dos casos dos Impostos de Importação e Exportação.

Apesar de o art. 29 da IN 17/2011 divergir do art. 7º do Decreto 70.235/1972 devido às peculiaridades da TCFA já citadas, ele deve estar de acordo com o previsto na Lei 6.938/1981

Buscando interpretar os dispositivos dos artigos 23 e 29 da IN 17/2011 conjuntamente, os quais merecem crítica por serem muito confusos e usarem linguagem de difícil compreensão, quando o caput do art. 29 da IN 17/2011 fala em “procedimento fiscal substitutivo do lançamento por homologação relativo à TCFA não paga ou paga parcialmente”, a norma está considerando que ato de inscrição no CTF/APP equivale a “implementação” pelo sujeito passivo do lançamento sujeito a homologação. Já a segunda parte do caput do art. 29 fala em “lançamento de ofício decorrente da ausência de lançamento por homologação”. Nesse último caso, o sujeito passivo não realizou nenhum passo do lançamento sujeito à homologação, já que não forneceu nenhuma informação ao IBAMA para o cálculo do tributo por meio do sistema do CTF.

Na primeira hipótese aplica-se o inciso I do art. 29 citado acima. O IBAMA verifica, pelo sistema que controla o CTF/APP, que determinado estabelecimento, já cadastrado em alguma atividade sujeita à incidência da TCFA, não efetuou nenhum pagamento até o quinto dia útil do mês subsequente e então realiza a notificação de “lançamento de ofício substitutivo”. Se for verificado que o sujeito passivo realizou o pagamento, mas em valor inferior ao calculado pelo sistema, será realizada a notificação do lançamento denominada pelo art. 23 da IN 17/2011 de “complementar”.

Nas hipóteses citadas acima, quando o sujeito passivo já realizou a inscrição no CTF, a notificação de lançamento é um procedimento simples já que todos os dados necessários para o cálculo do tributo foram fornecidos pelo próprio sujeito passivo. Além disso, o sistema calcula e gera automaticamente e de forma eletrônica a Notificação de Lançamento de Crédito Tributário – NLCT. As formalidades e itens

que devem estar presentes na NLCT são descritas no art. 32 da IN 17/2011 e repetem quase que integralmente o que está previsto no art. 11 do Decreto 70.235/1972⁷⁵.

A segunda hipótese, quando o sujeito passivo não formaliza o lançamento sujeito à homologação por meio da inscrição no CTF, o procedimento é mais complexo e aplica-se o inciso II do art. 29 da IN 17/2011. Neste caso, a constatação da existência de alguma atividade sujeita ao controle e fiscalização ambiental que seja hipótese de incidência da TCFA geralmente ocorre presencialmente por algum agente da fiscalização ambiental do IBAMA em um procedimento de vistoria. A inscrição no Cadastro Técnico Federal além de ser uma obrigação acessória prevista na Lei. 6.938/1981, que será explicada mais adiante, ainda caracteriza infração à legislação ambiental, conforme disposto nos art. 76 e 81 do Decreto 6.514/2008. Portanto, quando descumprida a obrigação legal de se inscrever no CTF/APP, está caracterizada a infração em relação à obrigação acessória de inscrição, à obrigação principal de pagar o tributo e à legislação ambiental, as quais incidem de maneira independente.

Assim, verificado o descumprimento da obrigação de registro no CTF/APP, o agente da fiscalização formalizará um auto de infração à legislação ambiental e comunicará o Núcleo de Qualidade Ambiental para fins de inscrição de ofício no CTF/APP. O procedimento de cadastramento de ofício segue rito próprio, conforme a IN 06/2013, no qual o sujeito cadastrado terá direito ao contraditório e à ampla defesa.

Este procedimento é similar ao arbitramento previsto no art. 48 do CTN⁷⁶, já que os elementos necessários para o lançamento são levantados de ofício pela própria Administração Pública. Somente após a realização do cadastramento de ofício, com a determinação das atividade potencialmente poluidoras, do período em que estas foram desenvolvidas e do porte econômico da pessoa jurídica é que o Núcleo de Arrecadação irá realizar a notificação de lançamento, conforme o inciso I

⁷⁵ Decreto 70.235/1972, art. 11. "A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do notificado; II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso; IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

⁷⁶ CTN, art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

do art. 29. O art. 31 da IN 17/2011 reitera a independência entre a obrigação acessória e a obrigação principal, afirmando que será lavrado um auto de infração quanto ao descumprimento da obrigação acessória e uma NLCT quanto à exigência do crédito tributário não pago⁷⁷.

Há ainda uma segunda obrigação acessória, a qual está prevista no § 1º do art. 17-C da Lei 6.938/1981, que diz que: “o sujeito passivo da TCFA é obrigado a entregar até o dia 31 de março de cada ano relatório das atividades exercidas no ano anterior, cujo modelo será definido pelo IBAMA, para o fim de colaborar com os procedimentos de controle e fiscalização”. O descumprimento dessa obrigação sujeita o infrator a multa equivalente a 20% (vinte por cento) da TCFA devida, sem prejuízo da exigência desta.

Portanto, quando o servidor do IBAMA responsável pela fiscalização ambiental verifica que determinada pessoa física ou jurídica que deveria se inscrever no CTF/APP não o fez ou que estando inscrita, não entregou o Relatório Anual de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais - RAPP⁷⁸, será lavrado um auto de infração, o qual não tem natureza jurídica tributária, mas sim sancionatória. Essa parte está discriminada no art. 24 da IN 17/2011:

Art. 24. Quando o sujeito passivo **não houver efetivado sua inscrição junto ao Cadastro Técnico Federal**, conforme previsão do art. 17-I **ou não tendo gerado e entregue os relatórios de que trata o art. 17-C**, ambos da Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981, e observado o prazo decadencial de cinco anos, **deverão ser lavrados os seguintes autos de infração**, notificando-se o infrator segundo modelo do Anexo IV desta Instrução Normativa e conforme o caso:

I - Em decorrência da não inscrição no CTF, conforme previsto no art. 7º desta Instrução Normativa;

II - Quando não entregue ou entregue além do prazo, o relatório das atividades exercidas no ano anterior, conforme previsto no art. 8º desta Instrução Normativa, calculando-se neste caso a multa sobre o valor devido a título de TCFA no período de um ano. **(Destacamos)**

⁷⁷ IN IBAMA 17/2011, art. 31. “A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade decorrente do descumprimento das obrigações relacionadas à TCFA e Cadastro Técnico Federal serão formalizados em notificações de lançamento ou autos de infração, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

⁷⁸ Regulamentado pela Instrução Normativa IBAMA 06/2014.

Em outras palavras, se o sujeito passivo realizou a inscrição no CTF/APP, ele teve que declarar a atividade potencialmente poluidora exercida (constante das categorias 1 a 20 do Anexo VIII da Lei 6.938/1981), o local e o momento em que iniciou a realização desta atividade. Estes são, respectivamente, os critérios material, espacial e temporal da regra-matriz de incidência da TCFA. Além disso, no momento da inscrição também tiveram que ser declarados os dados de identificação e o porte econômico da pessoa jurídica, os quais compõe, respectivamente, o critério pessoal e o critério quantitativo da TCFA.

Ou seja, para a IN 17/2011, ao realizar a inscrição no CTF/APP o sujeito passivo já está iniciando o procedimento de lançamento sujeito à homologação, uma vez que declarou, de forma espontânea no sistema no CTF, todas as informações dos cinco critérios da regra-matriz de incidência da TCFA. Desta forma, se o sujeito passivo realiza a inscrição no CTF e não paga a Guia de Recolhimento da União-GRU gerada pelo sistema até o quinto dia do mês seguinte ou a paga parcialmente (em valor inferior ao devido), além de não haver a homologação, será necessária a realização do que a norma denomina de procedimento de “lançamento de ofício decorrente da ausência de lançamento por homologação”. Esta segunda hipótese, apesar de prevista, é pouco utilizada na prática por exigir o prévio cadastramento de ofício, com a participação de diversos setores do IBAMA, conforme exposto acima.

Em resumo, o que a IN 17/2011 fez foi subdividir o lançamento de ofício em 3 (três) espécies: a primeira, denominada apenas de lançamento de ofício, ocorre quando o sujeito passivo não comunicou a ocorrência do fato jurídico tributário por meio da inscrição no CTF/APP; a segunda, denominada de lançamento de ofício complementar, que deve ser realizado no caso em que o sujeito passivo se inscreveu no CTF/APP, mas recolheu a TCFA em valor inferior ao calculado pelo sistema do CTF; e a terceira espécie, a mais usual delas, denominada de lançamento de ofício substitutivo, o qual é realizado nas situações em que o sujeito passivo se inscreveu no CTF/APP, mas por alguma razão não realizou qualquer pagamento.

Percebe-se que a estrutura e o funcionamento da TCFA, que misturam institutos de Direito Ambiental com o Direito Tributário, trazem peculiaridades a esse tributo, tornando seu entendimento complexo. Essas peculiaridade e complexidade provavelmente foram os fatores de maior peso para escolha do legislador em manter a administração deste tributo federal dentro da competência do IBAMA e não da Receita Federal do Brasil. Talvez o maior problema da vinculação da TCFA ao

CTF/APP seja que grande parte dos sujeitos que declaram exercer as atividades sujeitas ao registro no CTF/APP desconhecem que ao se registrar também estão realizando um autolançamento e assumindo automaticamente uma obrigação tributária.

Conforme o art. 17-G. da Lei 6.938/1981, a TCFA será devida no último dia útil de cada trimestre do ano civil, nos valores fixados no Anexo IX da lei, e o recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao IBAMA, por intermédio de documento próprio de arrecadação, até o quinto dia útil do mês subsequente. Além disso, conforme o art. 17-D da lei, a TCFA é devida por estabelecimento. Embora esse dispositivo tenha sua constitucionalidade muito questionada, segundo ele, uma mesma pessoa jurídica que possua diversos estabelecimentos, cada qual com um número de CNPJ diverso, terá que pagar a TCFA para cada um deles.

Em relação ao procedimento para a realização do lançamento de ofício substitutivo, que ocorre nos casos em que o sujeito passivo realiza a inscrição no CTF, mas não recolhe o valor da GRU, este é regulamentado nos artigos 25 a 31 da IN 17/2011. Os artigos 25 a 28 repetem *ipsis litteris* o que está previsto nos art. 2º a 5º do Decreto 70.235/1972, que tratam dos atos, termos e prazos processuais. O servidor deverá executar os atos processuais no prazo de oito dias se não houver disposição em contrário. Os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Após o recebimento e ciência da NLCT, que ocorre preferencialmente por via postal com aviso de recebimento, considera-se realizada a intimação e o sujeito passivo terá o prazo de 30 (trinta) dias corridos, a contar da ciência da notificação, para apresentar sua defesa por meio de impugnação⁷⁹. Ou seja, se o sujeito passivo discordar do lançamento realizado de ofício, terá direito a impugná-lo a fim de exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, tornando assim a questão contenciosa e iniciando-se o PAF.

Conforme o art. 14 do decreto do PAF, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Os requisitos formais e materiais da peça impugnatória são elencados no art. 16 do decreto do PAF. Por se tratar de processo administrativo,

⁷⁹ Decreto 70.235/1972, art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

conforme a Súmula Vinculante 5⁸⁰ do STF, que trata de processo administrativo disciplinar (PAD), não há a necessidade de que o sujeito passivo seja representado por advogado para apresentar defesa por meio da petição impugnatória. Contudo, algumas formalidades mínimas exigidas são que a petição contenha a autoridade julgadora a quem é dirigida, a qualificação do impugnante, os pontos de discordância e os motivos de fato e de direito em que se fundamenta. Além disso, o impugnante já deve mencionar as razões e as provas que possuir e as diligências ou perícias que pretenda sejam efetuadas. Conforme o art. 17 do decreto, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Essa regra é muito similar ao que é previsto no art. 336 do Código de Processo Civil, a qual consagra o que é denominado pela doutrina processual de Regra da Eventualidade ou da Concentração da Defesa⁸¹:

art. 336. Incumbe ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir.

Trata-se da chamada preclusão processual, que é a perda do direito de se manifestar no processo em decorrência da perda do prazo. Ela também ocorre em relação às provas documentais, conforme o § 4º do art. 16 do decreto do PAF, mas permite exceções quando: fique demonstrada a impossibilidade de apresentação da prova em momento oportuno; por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Tendo sido realizada a impugnação dentro do prazo legal, ela será uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme o inciso III do art. 151 do CTN. A suspensão da exigibilidade não tem prazo *a priori* e irá perdurar até o encerramento do PAF. O Fisco não poderá cobrar o tributo tanto no âmbito administrativo, quanto no judicial enquanto não julgar a impugnação e o eventual recurso voluntário à decisão de 1ª instância.

Caso o sujeito passivo regularmente notificado não realize o pagamento nem impugne a notificação relativa à TCFA, uma vez expirado o prazo de 30 dias, ocorre a chamada revelia, pelo simples decurso do prazo, em razão da inércia do sujeito

⁸⁰ “A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição.”

⁸¹ DIDIER, Curso de Direito Processual Civil, 2015. p 638

passivo. Uma vez certificada a ausência de contestação por parte do sujeito passivo, a NLCT é homologada e o crédito tributário se torna exigível, devendo ser comunicado ao interessado. O processo administrativo eletrônico deve permanecer no órgão preparador, que neste caso é o Núcleo de Arrecadação, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável ou interposição de recurso. Se for esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o Núcleo de Arrecadação, após inscrição do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN⁸², encaminhará o processo à Procuradoria-Geral Federal para, dentro do prazo de 15 dias, após a inscrição no CADIN, inscrever o crédito em dívida ativa da União e promover a cobrança extrajudicial ou judicial por meio da execução fiscal.

Após o recebimento da impugnação pelo serviço de protocolo da unidade do IBAMA, toda peça impugnatória será digitalizada, juntamente com seus anexos e incluída em um processo eletrônico no Sistema Eletrônico de Informações (SEI). Este processo é remetido ao Núcleo de Arrecadação que irá distribuí-lo a uma autoridade julgadora de primeira instância. Conforme o inciso II do art. 2º da IN 17/2011, o órgão ou autoridade julgadora de primeira instância (AJG) é o servidor do IBAMA designado individualmente ou em grupo, para julgar impugnações nas unidades do IBAMA nos estados-membros, podendo o respectivo superintendente avocar a competência de julgamento.

Quando a AJG recebe o processo que contém a peça impugnatória, ela deve realizar uma análise sumária, verificando quais são os pedidos do impugnante, que podem ser classificados em 2 grandes grupos: questões prévias ao mérito e questões de mérito. Se for verificado que dentro das questões de mérito existe dúvida a respeito do enquadramento do porte econômico do sujeito passivo ou do enquadramento das atividades potencialmente poluidoras desenvolvidas, a AJG pode solicitar auxílio ao Núcleo de Arrecadação ou ao Núcleo de Qualidade Ambiental, respectivamente. Neste caso, estes órgãos irão funcionar como o que o inciso I do art. 2º da IN 17/2011 denomina de órgão ou agente preparador⁸³.

⁸² IN IBAMA 17/2011, art. 42. "A inclusão no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal ocorrerá em 75 (setenta e cinco) dias após a expedição da notificação de que trata o § 1º do art. 41. Parágrafo único. O processo administrativo fiscal será encaminhado ao órgão de execução da Procuradoria-Geral Federal competente para a cobrança extrajudicial ou judicial no prazo de 15 (quinze) dias, contado da providência de que trata o caput."

⁸³ IN 17/2011, art. 2º, inciso I – "Órgão ou agente preparador: o servidor do Ibama que atue junto à fiscalização, à arrecadação ou ao Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras

Com relação às questões prévias ao mérito, apenas algumas das hipóteses previstas no art. 337 do CPC podem ser aplicadas ao processo administrativo⁸⁴. A primeira é a inexistência ou nulidade da citação. O Decreto 70.235/1972, por se tratar de norma antiga, anterior à atual Constituição Federal, utiliza unicamente a expressão intimação para a realização das comunicações processuais. Contudo, tecnicamente, de acordo com o CPC e a doutrina processual, a comunicação inicial com o sujeito passivo, por meio da notificação de lançamento de crédito tributário se trata de citação e não de intimação, já que o sujeito passivo é chamado para integrar a relação jurídica processual tributária. Deixando-se a questão formal de lado, caso seja verificado qualquer vício no ato de citação/intimação, como, por exemplo, a notificação do sujeito passivo no endereço errado ou o aviso de recebimento não entregue, a relação jurídica processual não estará formada.

A segunda questão preliminar que pode ser alegada é a existência de litispendência ou coisa julgada administrativa. A litispendência ocorre quando os créditos impugnados já fazem parte de outro processo de cobrança ainda em curso, seja na via administrativa ou na via judicial com exigibilidade suspensa. Já a coisa julgada administrativa ocorre quando a questão do mérito já foi decidida em outro processo administrativo.

Ainda podem ser trazidas como questões anteriores ao mérito a decadência, a prescrição e os incidentes de constitucionalidade. Em relação à decadência, como a NLCT é realizada de forma eletrônica, utilizando o banco de dados do CTF/APP, o próprio sistema só permite a realização de notificação de competências que ainda não decaíram, conforme o art. 173 do CTN⁸⁵. Já a prescrição é um instituto que só começa a correr quando o crédito tributário já é exigível, ou seja, após o término do PAF ou após o prazo para impugnação sem a manifestação do sujeito passivo. Logo, é um

e Utilizadoras de Recursos Ambientais, encarregado da verificação de regularidade da inscrição nesse Cadastro, adimplência das obrigações dele decorrentes, inclusive o correto preenchimento das informações de porte, entrega do relatório de atividades exercidas no ano anterior, para a formação e instrução do processo administrativo, e também emissão das intimações, notificações, recebimento e encarte de documentos, defesas e quaisquer outras manifestações ou provas a serem juntadas aos autos, com o seu posterior encaminhamento às Autoridades Julgadoras.”

⁸⁴ CPC 2015, art. 337. “Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: I - inexistência ou nulidade da citação; VI - litispendência; VII - coisa julgada;”

⁸⁵ CTN, art. 173. “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

prazo para que a Fazenda Pública exerça a pretensão de cobrar judicialmente o crédito já exigível.

No que se refere às questões que envolvem pedido de inconstitucionalidade da lei que instituiu a TCFA ou de ilegalidade da IN 17/2011 em relação ao CTN ou ao Decreto 70.235/1972, o art. 46 da IN e o art. 26-A do decreto do PAF afirmam que fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, se não houve pronunciamento expresso do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. Desta forma, qualquer questionamento em relação às normas gerais e abstratas, seja a Lei 6.938/1981 ou a Instrução Normativa IBAMA 17/2011 não poderá ser apreciado pela AJG, sob pena de usurpar competência privativa do Poder Judiciário. A função da autoridade julgadora é verificar se o lançamento, como norma individual e concreta, ocorreu de maneira regular, conforme os preceitos da norma geral e abstrata (Lei 6.938/1981, Decreto 70.235/1972, CTN e IN 17/2011).

Por fim, a autoridade julgadora de primeira instância poderá determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Além disso, de acordo com o art. 29 do decreto do PAF, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção na apreciação da prova, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Após a análise das questões prévias ao mérito, do próprio mérito e de eventual instrução probatória, a autoridade julgadora irá proferir decisão, que deverá conter relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação. A decisão deve referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Se a decisão for favorável ao impugnante, a autoridade julgadora deverá verificar se há a dispensa da remessa necessária, conforme os art. 54 e 54-A da IN 17/2011:

art. 54. Para decisão de primeira instância, haverá remessa necessária, quando:
I - exonerar sujeito passivo de crédito tributário decorrente da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental com valor original

de Notificação de Lançamento de Crédito Tributário acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais);

II - por avocação, o Serviço de Administração do Processo Fiscal tiver ciência de:

a) descumprimento da formalidade do inciso I do caput, observado o que dispõe o art. 54-A; ou

b) eventual inconformidade de decisão de primeira instância, caracterizada na motivação da avocação e não se aplicando o previsto no art. 54-A." (NR)

art. 54-A. Não haverá remessa necessária, independentemente de valor, para decisão que estiver fundada:

I - em pronunciamento técnico da Unidade responsável, no âmbito dos Estados ou do Distrito Federal, pelo enquadramento das pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais;

II - em alteração de porte econômico instruída de documentação comprobatória;

III - em verificação de inatividade de empresa no período impugnado, instruída de documentação comprobatória; ou

IV - em súmula administrativa proposta pelo Serviço de Administração do Processo Fiscal e aprovada pela Presidência do Ibama.

Não sendo hipótese de dispensa, a AJG deverá recorrer de ofício. Caso contrário, se a decisão for desfavorável ao sujeito passivo, caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão recorrida pelo impugnante. O art. 56 da IN 17/2011 enuncia que da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.

O recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância será encaminhado à autoridade julgadora de segunda instância. Contudo, antes do envio, o recurso deve ser preparado pelo órgão ou agente preparador em segunda instância, que apontará a existência ou não da reincidência do recorrente. Em relação à decisão de segunda instância, não cabe recurso nem pedido de reconsideração, sendo a ciência do julgamento de autoridade julgadora de Segunda Instância, por parte do Impugnante ou seu representante, o marco da coisa julgada administrativa.

5.1. A REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE TCFA

A partir do que foi exposto até aqui, verificou-se que a revisão de ofício é uma decorrência do princípio-poder-dever de autotutela administrativa, que por sua vez é uma decorrência do princípio da legalidade. Já o princípio da verdade material permite/exige que a autoridade administrativa tributária busque elementos de prova que possam garantir que o ato de lançamento reflita ao máximo a realidade, assegurando também o respeito ao princípio da legalidade.

A revisão de ofício, por estar amparada no princípio da autotutela, deve ocorrer dentro do prazo decadencial para realização do lançamento de ofício. Isso é uma garantia ao sujeito passivo, embasada no princípio da segurança jurídica, de que o Fisco não poderá exigir administrativamente o tributo a qualquer momento. O crédito poderá ser lançado em até no máximo 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O inciso II do art. 173 do CTN prevê, inclusive, prazo diferenciado quando o lançamento é anulado por vício formal, que será de 5 anos contados da “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.” Logo, transcorrido o prazo decadencial sem que tenha ocorrido o lançamento, o crédito tributário estará extinto.

Contudo, quando a revisão de ofício for favorável ao sujeito passivo, este seria considerado o mesmo limite temporal? Como citado anteriormente, os dois maiores problemas em relação à TCFA estão relacionados ao cadastramento indevido no Cadastro Técnico Federal (CTF/APP) e à falta de encerramento do registro no CTF/APP. Nestes casos, o IBAMA, anteriormente à utilização da metodologia atual, por diversas vezes realizava o lançamento de ofício substitutivo, já que o sujeito inscrito se declarava como sujeito passivo da TCFA e não realizava o pagamento.

Ao entregar a notificação de lançamento de crédito tributário – NLCT no endereço declarado no CTF/APP, não havendo impugnação no prazo e transcorrido o prazo para cobrança amigável, o processo de cobrança era enviado ao Núcleo Jurídico (NUJUR), pertencente a Superintendência do IBAMA no estado-membro correspondente, para realização da inscrição em dívida ativa e ajuizamento de ação de execução fiscal. No desfecho da ação de execução fiscal, o executado comprovava por meio de alguma das formas de presunção de encerramento de atividades

presentes no Artigos 17-B da Instrução Normativa 06/2013/IBAMA⁸⁶ que havia encerrado as atividades sujeitas ao controle e fiscalização ambiental e, portanto, não era sujeito passivo da TCFA.

Esse é o entendimento inclusive da jurisprudência dos principais tribunais regionais federais, conforme se verifica em caso julgado em 07/04/2017 pela sétima Turma do TRF1:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE POTENCIALMENTE POLUIDORA. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. MANUTENÇÃO DE REGISTRO NO IBAMA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. NÃO CABIMENTO. [...]2. A controvérsia cinge-se a cobrança da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA referente a período em que a autora alega não ter atuado no ramo de distribuição de combustíveis. 3. Verifica-se que os documentos acostados comprovam a inexistência de fato gerador da TCFA. Como bem destacou o magistrado a quo, com base no "(Contrato arrendamento de imóvel - posto de gasolina, fls. 114/121; Certidão do Oficial de Justiça atestando regular funcionamento da empresa arrendatária, fl.53; declaração do imposto de renda juntada comprovando a inatividade da empresa desde jan/2008 a dez/2012, fls.134/137; constata-se que a empresa executada esteve inativa no período de 2009 a 2010 (cobrado na EF 18207-29.2012.4.01.3600, autos apensos) e, ao que consta, até os dias de hoje não se encontra desenvolvendo atividade potencialmente poluidora" (fl.302 v) 4. "As provas juntadas ao processo demonstram que a embargante deixou de exercer atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais desde 2003, não tendo o IBAMA logrado

⁸⁶ Instrução Normativa 06/2013/IBAMA, art. 17-B. Para fins de declaração no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais e no caso de pessoa jurídica, a data de término de atividade válida é aquela da perda de habilitação para o exercício de atividades, sendo que prevalecerá a data mais antiga que possa ser comprovada entre: (Incluído pela Instrução Normativa nº 9, de 2020)

I - a data do arquivamento de distrato social em Junta Comercial ou ato equivalente de dissolução ou sucessão de empresa na forma da legislação vigente;

II - a data da baixa de inscrição de CNPJ, conforme "Certidão de Baixa no CNPJ" da RFB;

III - a data de baixa de inscrição em Secretaria de Fazenda Distrital e Estadual ou a data de outra situação cadastral que represente impedimento definitivo de emissão de nota fiscal; ou

IV - outras datas, como a) a data de validade de licença, autorização, concessão ou permissão ambientais, bem como as respectivas datas de revogação, suspensão ou cancelamento, se houver; b) a data de validade ou de revogação de autorização municipal de funcionamento; c) a data de validade ou de revogação de outras autorizações concedidas pelo Poder Público; e) a data de última nota fiscal emitida; ou f) a data de término que tenha sido determinada por vistoria in loco.

Parágrafo único. Em qualquer hipótese do caput, não será considerada válida a data de término de atividade, se houver comprovação contrária de que a atividade continua ou voltou a ser exercida

êxito em provar que efetivamente verificou a ocorrência de tais atividades no período (...) **O fato de a parte embargante permanecer 'ativa' nos cadastros do IBAMA não caracteriza, por si só, o fato gerador de incidência da obrigação tributária**".(AG 00014131320164050000, Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho, TRF5 - Segunda Turma, DJE - Data: 16/12/2016) 5. Esta egrégia Corte, de igual forma, já decidiu que: "Conclui-se, portanto, que da empresa executada somente poderia ser cobrada a TCFA referente ao período de janeiro a abril de 2001, quando ainda estava em atividade, sendo inexigível a Taxa referente ao período de maio/2001 a março/2008 (TRF1, 7ª T, AC 00011919120144013600, relator: Desembargador Federal Hercules Fajoses, fonte: e-DJF1 DATA:07/04/2017) **(Destacamos)**

Apesar de o ônus de sucumbência, ser atribuído a quem deu causa à demanda, conforme o princípio da causalidade, os tribunais divergem quanto a isso. Ora os tribunais entendem que "a ausência de comunicação ao IBAMA do encerramento das atividades empresariais pela sociedade executada foi a causa que deu origem ao ajuizamento da demanda executiva". (AG 00014131320164050000, Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho, TRF5 - Segunda Turma, DJE - Data: 16/12/2016), ora que o IBAMA, como gestor do CTF/APP é quem deve verificar se o executado encerrou as atividades antes da execução fiscal. (TRF-4 - AC: 50060332620164047205 SC 5006033-26.2016.4.04.7205, Relator: Alexandre Rossato Da Silva Ávila, Data de Julgamento: 28/11/2018, Primeira Turma)

Independentemente de receber o ônus do pagamento dos honorários advocatícios pela execução frustrada, o IBAMA passou então a orientar os agentes públicos que participam de todas as fases do procedimento do lançamento tributário, a verificarem, pelos meios possíveis, se a pessoa inscrita no CTF/APP encerrou as atividades antes do procedimento passar para a etapa seguinte.

As primeiras iniciativas neste sentido foram em relação aos processos que já haviam sido encaminhados pelo Núcleo Jurídico à Equipe Nacional de Cobrança – ENAC para fins de controle de legalidade e exame da presença dos pressupostos necessários para inscrição do débito em dívida ativa e posterior cobrança. Como a ENAC é um órgão da Procuradoria Geral Federal, portanto atua com a inscrição em dívida ativa de todos os tributos federais, ela recebeu a orientação para retornar o processo ao IBAMA quando verificado que a pessoa jurídica havia encerrado seus registros perante as receitas estaduais ou a receita federal. Assim que o processo retorna ao núcleo de arrecadação (NUARRE) da superintendência estadual do

IBAMA, como se trata de lançamento já implementado, devem ser enviados a autoridade julgadora de primeira Instância para, de maneira formal, atestar a irregularidade apontada e anular a notificação de lançamento tributário, com base no poder-dever de autotutela.

O passo seguinte, visando aumentar ainda mais eficiência das execuções fiscais, foi atuar na etapa anterior ao envio no processo para inscrição em dívida ativa. Assim, os próprios NUARRE dos estados-membros foram orientados a verificar se a pessoa jurídica já havia encerrado as atividades, por meio da verificação dos registros perante a receita estadual e federal, antes de enviar o processo ao respectivo Núcleo Jurídico. Caso o NUARRE verifique que o registro da pessoa jurídica está inativo no período total ou parcial de cobrança da TCFA, este envia o processo diretamente à autoridade julgadora de primeira instância para confirmar e atestar o encerramento, anulando formalmente a NLCT.

O último passo, que está em fase de implementação, e que, provavelmente, será o mais eficiente no ponto de vista da utilização de recursos humanos, materiais e financeiros, é realizar a verificação de encerramento das atividades da pessoa jurídica antes mesmo de produzir a NLCT.

Em todas as etapas em que é necessária a atuação da autoridade julgadora (AJG) para anular a notificação de lançamento, esta pode solicitar o auxílio do setor do IBAMA especializado na gestão do Cadastro Técnico Federal. Dentro da estrutura regimental do IBAMA, a Diretoria de Qualidade Ambiental é a responsável pela gestão do CTF/APP e delegou grande parte desta competência aos Núcleos de Qualidade Ambiental (NQA), os quais fazem parte da Divisão Técnico Ambiental de cada uma das superintendências estaduais do IBAMA. Assim, quando a AJG tiver dúvidas em relação a classificação de determinada atividade do CTF/APP, pode solicitar que um servidor especializado do respectivo NQA produza nota técnica para embasar a decisão em primeira instância.

Além disso, com base no princípio da verdade material, a AJG ou o NQA podem pesquisar na base de dados de outros sistemas, a depender da atividade cadastrada, como, por exemplo, os registros perante a Agência Nacional de Petróleo (ANP), no caso de atividade relacionada a combustíveis; perante o sistema de Documento de Origem Florestal (DOF), no caso de atividade relacionada ao uso de madeira exótica;

perante o SINAFLOR, no caso de atividade de manejo florestal⁸⁷; perante o Sistema de Autorização Ambiental para Transporte de Produtos Perigosos do IBAMA, etc.

Como o CTF/APP é um banco de dados para controle e fiscalização ambiental, os registros de licença ambiental tem importância primária para fins de data de início e encerramento das atividades licenciadas. Assim, se a pessoa jurídica exerce alguma atividade que necessita de licenciamento ambiental para operação e a licença está com data de validade vencida, sem pedido de renovação, esta pode ser presumida como sendo a data de término de atividade válida para fins de perda de habilitação para o exercício da atividade, conforme o inciso IV, alínea a) do art. 17-B da IN 06/2013.

Desta forma, a autoridade julgadora tem amplo leque de ferramentas para garantir, em um procedimento de revisão de lançamento de ofício, que só prossigam lançamentos nos quais o fato jurídico tributário realmente ocorreu.

5.2. OS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA AUTOTUTELA COMO BASE JURÍDICA PARA ANÁLISE DE IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS E PARA ANÁLISE DE PROVAS APÓS A PRECLUSÃO.

De acordo com o art. 21 do Decreto 70.235/1972, “não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.” Portanto, segundo a regra acima, se o sujeito notificado não apresentar a impugnação dentro do prazo, nada mais restará em âmbito administrativo além do pagamento amigável do tributo. Mesmo que o notificado revel venha a possuir documento que prove que não exerce a atividade potencialmente poluidora na qual está registrado no CTF/APP e que, portanto, não é sujeito passivo, do ponto de vista estritamente formal não lhe restaria nada além de recorrer ao Poder Judiciário.

Contudo, seja por meio de embargos à execução fiscal, seja por meio de ação anulatória de lançamento fiscal movida pela pessoa jurídica, o crédito será

⁸⁷ De acordo com a Lei 11.284/2006, art. 3º, VI o Manejo Florestal Sustentável consiste na “administração da floresta para a obtenção de benefícios econômicos, sociais e ambientais, respeitando-se os mecanismos de sustentação do ecossistema objeto do manejo e considerando-se, cumulativa ou alternativamente, a utilização de múltiplas espécies madeireiras, de múltiplos produtos e subprodutos não madeireiros, bem como a utilização de outros bens e serviços de natureza florestal.”

desconstituído perante o Poder Judiciário caso o requerente apresente prova de que não exerceu a atividade registrada no CTF/APP.

Partindo-se deste pressuposto, é muito mais vantajoso ao IBAMA que evite esse gasto de recursos públicos com a ação de execução fiscal, uma vez que a chance de sucumbência é muito maior do que a de êxito. Desta forma, uma impugnação extemporânea — que em análise prévia demonstre haver provas de que a pessoa jurídica, apesar de registrada no Cadastro Técnico Federal, não exerceu a atividade sujeita à fiscalização e ao controle ambiental — pode ser recebida como um pedido de revisão de lançamento. Esta forma de revisão inclusive está presente na Orientação Jurídica Normativa nº 02/09/PFE/IBAMA, na parte em que trata da revisão do lançamento:

Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos. **A revisão pode ser dar de ofício, como a pedido do contribuinte.**

Logo, o que dá suporte jurídico à revisão de lançamento a pedido não é o princípio da formalidade moderada, como alguns juristas defendem, mas sim o princípio-poder-dever de autotutela, que decorre do princípio da legalidade.

Um último aspecto a ser ressaltado, é que o pedido de revisão, com a apresentação de provas, não é uma das causas de suspensão do crédito tributário como a impugnação/reclamação. Assim, o crédito será exigível até a anulação do lançamento que verificar que o fato jurídico tributário não ocorreu. Quanto ao prazo para realizar o pedido de revisão, por não se tratar formalmente de impugnação, não segue o rito do Decreto 70.235/1972, mas se submete ao prazo decadencial de 5 anos previsto na Lei 9.874/1999, contado da data em que o lançamento foi realizado, salvo comprovada má-fé⁸⁸.

⁸⁸ Lei 9.874/1999, art. 54 “O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.”

6. CONCLUSÃO

Após toda a revisão bibliográfica sobre os princípios da autotutela e da verdade material e sobre o PAF Federal, juntamente com o estudo do caso específico da TCFA, algumas constatações, inferências e conclusões puderam ser elaboradas.

Primeiramente, a respeito dos princípios, pode-se chegar à conclusão de que atualmente a maior parte da doutrina do Direito adota a visão pós-positivista, que entende que os princípios são valores positivados no ordenamento jurídico como norma jurídica. Constatou-se também que existem duas principais correntes pós-positivistas, a forte e a fraca, que divergem em relação ao maior ou menor grau de interpretação possibilitado ao juiz.

O princípio da verdade material pode ser entendido como um valor a ser seguido na condução do processo administrativo pelo julgador, devendo buscar a realidade dos fatos, independentemente, da manifestação do impugnante. Como foi constatado por Demetrius Macei por meio de estudo da jurisprudência dos principais tribunais, este princípio é muito mais utilizado no processo administrativo fiscal do que no processo tributário judicial. Isso se deve provavelmente ao fato de que o juiz tem um papel de terceiro imparcial, enquanto a autoridade julgadora tributária é um servidor do próprio Poder Executivo.

Em relação ao princípio da autotutela, conforme Maria Sylvia Di Pietro, este é um poder-dever da Administração Pública que decorre do princípio da legalidade. Quando aplicado ao processo administrativo fiscal (PAF), a autotutela permite que a Fazenda Pública revise de ofício o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Quanto ao lançamento tributário, apesar da grande divergência na doutrina sobre a sua natureza jurídica e sobre os efeitos que produz, o entendimento mais assertivo parece ser o de Hugo de Brito Machado, em relação aos efeitos e o de Paulo de Barros Carvalho, a respeito da natureza jurídica. Assim, combinando esses entendimentos, o lançamento tributário é o ato, desenvolvido por meio de procedimento vinculado, que cria uma norma individual e concreta com a finalidade de tornar o crédito tributário líquido e certo.

Uma vez realizado o lançamento, ele só pode ser modificado de três maneiras: por meio de impugnação do sujeito passivo, exercendo seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa; por meio da remessa necessária, nos casos especificados na legislação tributária; ou por meio de revisão, que pode ocorrer

de ofício ou por provocação do interessado. As duas primeiras estão inseridas dentro do PAF, seguindo o rito de Decreto 70.235/1972. Já a revisão, seja de ofício, seja por provocação, por não seguir o rito do decreto do PAF, rege-se pela Lei 9.787/1999, que é a lei geral do PAF.

O PAF pode ser definido como a relação jurídica processual administrativa, formada entre o Estado e o sujeito passivo, para resolução contenciosa de determinado procedimento tributário. Os procedimentos tributários podem ser iniciados de ofício pela Administração Pública, como é o caso do lançamento de ofício, ou iniciados pelo administrado, como são, por exemplo, os casos dos pedidos de parcelamento, compensação e restituição do crédito tributário. Assim, existindo discordância formalizada, seja por parte do Fisco, seja por parte do sujeito passivo, inicia-se o PAF.

No âmbito do IBAMA, o PAF se inicia quando o sujeito passivo apresenta impugnação válida, dentro do prazo de 30 dias corridos, contados da ciência da notificação, devidamente comprovada por aviso de recebimento. Se o sujeito passivo não apresentar a impugnação, conforme o prazo e demais formalidade previstas no Decreto 70.235/1972 e na IN IBAMA 17/2011, este seria considerado revel e ocorreria a coisa julgada administrativa. Assim, não restaria ao sujeito passivo qualquer possibilidade de contestação na esfera administrativa, mesmo que esse possuísse prova da não ocorrência do fato jurídico tributário.

Contudo, como o IBAMA verificou que havia muitas execuções fiscais frustradas por conta de lançamentos de ofício mal realizados, ele indicou aos servidores atuantes no lançamento que realizassem o procedimento de revisão de ofício. Mesmo não existindo previsão de rito específico no Decreto 70.235/1972, a revisão de ofício tem sua base jurídica no princípio da autotutela, previsto no art. 54 da Lei 9.784/1999. Este princípio é um poder, porque a administração pública pode realizá-lo sem depender de autorização do Poder Judiciário. Mas também é um dever porque ao se deparar com uma ilegalidade, não há a discricionariedade para declará-la ou não. Logo, quando algum servidor do IBAMA que atua no PAF tem ciência de qualquer indício que o fato jurídico tributário não ocorreu, este tem o poder-dever de buscar a verdade dos fatos. Essa busca tem base jurídica no princípio da verdade material e possibilita a consulta a qualquer sistema eletrônico que permita identificar onde, quando e se o sujeito passivo realizou determinada atividade potencialmente poluidora.

É certo que se o rito procedimental prescrito no Decreto 70.235/1972 e na IN IBAMA 17/2011 não for seguido, o sujeito passivo não desfrutará ao seu favor da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim como o IBAMA terá em seu desfavor a fluência do prazo prescricional para ajuizamento da ação de execução fiscal. Entretanto, se o IBAMA pode realizar a busca por estas provas, que comprovem a realização ou não da atividade cadastrada no CTF/APP pelo sujeito passivo, também poderá fazê-la se for provocado pelo sujeito passivo.

Desta forma, se o sujeito passivo apresenta uma petição, mesmo que fora da formalidades exigidas pelo Decreto 70.235/1972 e pela IN IBAMA 17/2011, na qual informa que não realizou a atividade cadastrada no CTF/APP, cabe ao IBAMA avaliar, amparado no princípio da verdade material, se esta afirmação procede. Se esta proceder, a autoridade julgadora irá realizar a anulação total ou parcial da NLCT, uma vez que uma mesma NLCT pode conter o crédito de várias competências. Assim, em congruência com o entendimento de Demetrius Macei, o que embasa a possibilidade de análise de provas mesmo após a preclusão não seria o princípio do informalismo ou da formalidade moderada, mas sim o poder-dever de autotutela e o princípio da verdade material.

Ainda, podem ser feitas algumas críticas ao modelo de cobrança da TCFA, que a vincula ao CTF/APP. A primeira delas é que essa vinculação acaba mudando o foco do CTF/APP, que é o controle ambiente, para um controle tributário. Como foi mostrado, a gestão do CTF é realizada pela Diretoria de Qualidade Ambiental do IBAMA, que delegou parte dessa competência para os Núcleos de Qualidade Ambiental (NQA) dos estados-membros. Como diversas impugnações trazem argumentos que questionam as atividades potencialmente poluidoras cadastradas, as autoridades julgadoras acabam demandando que os NQA's emitam notas técnicas para embasar suas decisões. Como consequência disso, o tempo em que um servidor poderia estar analisando os relatórios de atividades potencialmente poluidoras (RAPP) ou outra atividade referente a qualidade ambiental, ele dedicará auxiliando às autoridades julgadoras. Assim, a escolha do legislador por colocar o RAPP e o registro no CTF/APP como obrigações acessórias da TCFA contribui para o desvio da finalidade principal desses instrumentos: o controle ambiental.

A segunda crítica que pode ser feita é que esse modelo torna o entendimento do funcionamento da TCFA muito complexo para os administrados que estão sujeitos ao poder de polícia do IBAMA e, muitas vezes, para os próprios servidores do IBAMA.

Muitos administrados realizam o registro no CTF sem ter qualquer noção de como ele funciona. Talvez por esta razão, muitas impugnações tragam argumentos que confundem a TCFA com a taxa de licenciamento ambiental ou com a multa ambiental, instrumentos de natureza totalmente distintas.

Para tentar solucionar estas questões, o IBAMA desenvolveu dois instrumentos visando auxiliar no correto enquadramento das atividades realizadas pelas pessoas jurídicas dentro do CTF/APP. O primeiro é o instrumento das Fichas Técnicas de Enquadramento (FTE's). As FTE's visam fornecer maior tecnicidade, precisão, transparência e segurança jurídica aos critérios utilizados para classificar as atividades presentes no anexo VIII da Lei Federal 6.938/1981. As FTE's podem ser encontradas no endereço eletrônico do IBAMA⁸⁹ e podem ser consultadas por qualquer cidadão, servindo inclusive como documento oficial. Se determinada atividade não consta em uma FTE, ela não estará sujeita ao cadastro. Assim, se as FTE's forem corretamente utilizadas, o número de cadastramentos indevidos tenderá a uma grande redução.

O segundo instrumento é denominado de Procedimento Operacional Padrão (POP) e foi instituído pela Portaria IBAMA nº 1.159/2020. O POP visa fornecer subsídios e segurança para que as próprias autoridades julgadoras possam realizar a busca pela verdade material, sem a necessidade do auxílio do respectivo NQA.

Por fim, uma medida que poderia incrementar ainda mais a eficiência do uso dos recursos públicos seria a integração do sistema que aloca o CTF/APP com outros sistemas que permitam a presunção do encerramento das atividades da pessoa jurídica. Essa integração, com o compartilhamento de informações, pode acontecer por meio de convênio entre a União e o respectivo estado-membro. Os sistemas que armazenam a base de dados da Receita Estadual e a base de dados das licenças ambientais estaduais poderiam comunicar o sistema do CTF/APP de forma automática quando a pessoa jurídica encerra suas atividades nesses sistemas. Essa medida poderia reduzir o número de lançamentos de ofício contendo nulidades e, conseqüentemente, a necessidade de revisões de ofício. Além disso, a necessidade de intervenções das autoridades julgadoras tenderia a diminuir, assim como o número de execuções fiscais frustradas.

⁸⁹ Disponível em <<http://www.ibama.gov.br/cadastros/ctf/ctf-app/ftes>>

REFERÊNCIAS

AKEL, Michelle H. **Lançamento Tributário e Processo Administrativo Fiscal: O Instituto e seu Controle no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2007. 251 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional**. 4 ed. 2012.

BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização Do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. 2017. Disponível em <
http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf>
 Acesso em: 20 dez. 2020.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ª ed. - Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: Parte Geral**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**– 30.ed. Rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. 17. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

FERNANDES, Ricardo V. de Carvalho; BICALHO, Guilherme P. **Do Positivismo Ao Pós-Positivismo Jurídico: O Atual Paradigma Jusfilosófico Constitucional**. Brasília a. 48 n. 189 jan./mar. 2011.

FERREIRA, Abel Henrique. **Princípio da Verdade Material Frente ao Princípio da Formalidade Moderada**. Revista da FESDT, Porto Alegre, nº 7, p. 9-5. jan./jun. 2011.

FERREIRA, Antônio Cesar B. **A Preclusão e a Verdade Material no Processo Administrativo Tributário**. I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO, 2010.

GUADALINI, Walter Jr. **Da Subsunção À Argumentação: Perspectivas Do Raciocínio Jurídico Moderno**. 2011.

KENSEN, **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACEI, Demetrius Nichele. **O Princípio da Verdade Material no Processo Tributário**. 2012. 188 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3.

MARRARA, Thiago. **Princípios Do Processo Administrativo**. Revista Digital De Direito Administrativo, vol. 7, n. 1, p. 85-116, 2020.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 24ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 7ª. Ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: Gen Atlas, 2017.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TORQUATO, Ricardo K. **Neoconstitucionalismo e pós-positivismo: conceito, estrutura e contribuição para o aprimoramento do pensamento jurídico contemporâneo**. Conteúdo Jurídico, 2018. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/>> Acessado em: 12 dez. 2020.